

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



**TESIS DOCTORAL**

**Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de  
Valoración (APAS)**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR  
PRESENTADA POR

**Israel Santos Flores**

BAJO LA DIRECCIÓN DEL DOCTOR

**Fernando Serrano Antón**

**Madrid, 2018**



UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



**TESIS DOCTORAL**

**(DOCTORADO MENCIÓN EUROPEA)**

**RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS ACUERDOS  
PREVIOS DE VALORACIÓN (APAS)**

ISRAEL SANTOS FLORES

DIRECTOR: PROF. DR. D. FERNANDO SERRANO ANTÓN

Madrid, 2016

# **Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APAS)**

Memoria presentada por Israel Santos Flores para optar al grado de Doctor en Derecho con Mención Europea por la Universidad Complutense de Madrid, realizada bajo la dirección del Doctor Fernando Serrano Antón.

Madrid, 2016

## **Legal framework of Advance Pricing Agreements**

PhD dissertation presented by Israel Santos Flores in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor in Law with European Mention to the Universidad Complutense de Madrid, promoted by Dr. Fernando Serrano Antón.

Madrid, 2016



## CONTENIDO

Abreviaturas	VI
Índice de cuadros y figuras	VII

### *Capítulo primero*

#### **Marco metodológico, objeto e hipótesis central de la investigación**

I.	Objetivo de la tesis	1
II.	Planteamiento general y caracterización del objeto de estudio	
	1. Actualidad del tema de investigación: la importancia de los APAs en el contexto vigente	1
	2. Caracterización del objeto de estudio: origen y desarrollo de los APAs en el ámbito internacional y en el Derecho comparado	7
	A. Los APAs en el ámbito internacional	7
	B. Los APAs en la experiencia comparada	13
	3. Delimitación del objeto de estudio: Los APAs en España	19
III.	Hipótesis central de investigación	23
IV.	Metodología, enfoque y técnicas de investigación utilizadas	27
V.	Premisas básicas utilizadas	31
	1. Programa APA y procedimiento APA	31
	2. Personas o entidades vinculadas	32
	3. Principio de libre competencia ( <i>arm's length principle</i> )	34
	4. Precio de transferencia y métodos para la determinación de precios	35
VI.	Estudios previos	40
VII.	Estructura general de la tesis	45

### *Capítulo segundo*

#### **Las técnicas convencionales en materia tributaria y los Acuerdos Previos de Valoración de Precios de Transferencia en el ordenamiento español: definición y naturaleza jurídica**

I.	Introducción	51
	1. La transformación del Derecho Público y el replanteamiento de las relaciones entre Administración Pública y ciudadano	52
	2. La apertura del procedimiento administrativo a las técnicas	

convencionales y su impacto en materia tributaria	55
3. Armonización de las técnicas convencionales con los Principios informadores del ordenamiento jurídico-tributario.	
Especial referencia a los APAs	62
A. El principio de legalidad	63
B. El principio de reserva de ley tributaria y la indisponibilidad de la obligación tributaria	65
C. El principio de capacidad económica	70
D. El principio de igualdad tributaria	72
4. Hacia un sistema tributario funcional. Notas para su admisibilidad	78
II. Los APAs como solución convencional en el Derecho tributario español	80
1. Nacimiento y evolución normativa de los acuerdos previos de valoración	80
A. El primer programa APA (1995-2004)	82
B. La generalización de los acuerdos previos de valoración	88
C. El segundo programa APA (2004-2015)	91
D. El tercer programa APA (2015 - actual)	97
2. Crítica a la tímida evolución de los APAs como solución convencional en el Derecho tributario español (o reconocimiento a la coherencia del legislador)	103
III. Delimitación teórica de los APAS como solución convencional	107
1. Definición	107
2. Objeto y ámbito de aplicación	111
3. Naturaleza jurídica	114
4. Clasificación	117
5. Delimitación negativa: APAs vs. consultas tributarias	120
IV. Una visión general al procedimiento APA español	125

### ***Capítulo tercero***

#### **Las actuaciones previas y el inicio del procedimiento APA**

I. Introducción	135
II. La fase preliminar del procedimiento APA	136
1. Las actuaciones previas en el régimen jurídico español	139

A.	El carácter opcional de la solicitud previa	139
B.	La identificación del contribuyente como requisito para presentar la solicitud previa	142
C.	El análisis de la solicitud previa por la Administración tributaria	148
III.	El inicio del procedimiento APA	152
1.	Requisitos de documentación de la solicitud APA en el contexto internacional	156
A.	Esfuerzos en el ámbito de la OCDE	156
a.	Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias	156
b.	Propuesta OCDE: Transfer Pricing Legislation– A Suggested Approach– 2011	158
c.	Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting	159
B.	Esfuerzos en el ámbito de la Unión Europea	164
a.	Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la UE	164
b.	Directrices APA del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea	166
C.	Esfuerzos en el ámbito extracomunitario	168
2.	El inicio del procedimiento APA en el régimen jurídico español	170
A.	Los requisitos de la solicitud APA y documentación a presentar	170
a.	La propuesta de valoración a precios de mercado, el análisis de comparabilidad y las asunciones críticas	172
b.	La documentación del grupo al que pertenece el contribuyente (artículo 15 RIS)	185
c.	La documentación específica del contribuyente (artículo 16 RIS)	187
B.	La discrecionalidad administrativa en el análisis de la solicitud	191
C.	La gratuidad del programa APA vs. el pago de tasas como requisito de la solicitud APA	194

## **Capítulo cuarto**

### **La tramitación del procedimiento APA**

I.	Introducción	203
1.	La tramitación del APA por los funcionarios de la Administración tributaria	204
2.	El deber de cooperación del contribuyente durante la tramitación	205
II.	La tramitación del APA: Evaluación y negociación	207
1.	La evaluación del APA	207
2.	La negociación del APA: el informe de posición y las discusiones de negociación	211
III.	La tramitación de los APAs en España	215
1.	La estructura y operación de la unidad encargada de tramitar el procedimiento APA	218
2.	El establecimiento de plazos para la tramitación del acuerdo	223
3.	El derecho a solicitar la revisión de los términos de las negociaciones del acuerdo	226
4.	Otros aspectos a considerar en la tramitación del procedimiento	227

## **Capítulo quinto**

### **La terminación del procedimiento APA**

I.	Introducción	231
II.	La terminación del procedimiento en el régimen jurídico español	234
1.	La resolución que pone fin al procedimiento	236
2.	El plazo para finalizar el procedimiento	239
3.	La irrecorribilidad de la resolución que pone fin al procedimiento	244
4.	Los datos que debe contener el APA	249
5.	El control y vigilancia del acuerdo	251
A.	Los informes anuales	252
B.	Procedimientos de comprobación tributaria	254
6.	La vigencia del acuerdo	256
A.	Efectos prospectivos de los APAs	256
B.	Efectos retroactivos ( <i>rollback</i> ) de los APAs	259
III.	La modificación o revisión del APA	265
1.	La solicitud de modificación del APA	267

2. La resolución que pone fin al procedimiento y el plazo para resolver	269
3. Efectos de la resolución que modifica el APA	275
IV. La renovación o prórroga del APA	278
V. La cancelación y la revocación del APA	284
VI. Las formas de extinción del APA	291
VII. Problemas que los APAs plantean en la Unión Europea	293
<b>Conclusiones</b>	309
<b>Ph.D Dissertation in English (Doctorado Mención Europea)</b>	
<b>Abstract</b>	319
<b>Conclusions</b>	322
<b>Anexos</b>	329
Anexo 1. APAS: Evolución normativa en el ordenamiento español	329
Anexo 2. Acuerdos previos de valoración vigentes en el ordenamiento	360
<b>Bibliografía</b>	370

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
APA	<i>Advance Pricing Agreement o Advance Pricing Arrangement</i>
APMA	<i>Advance Pricing and Mutual Agreement Program</i> (Estados Unidos)
APV	Acuerdo Previo de Valoración
ATO	Australian Tax Office
ATR	<i>Advance Tax Ruling</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Erosion Shifting Plan Action</i>
CDI	Convenio para Evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
CRA	<i>Canada Revenue Agency</i> (Canadá)
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
FCPT	Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia
HRMC	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> (Reino Unido)
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRS	<i>Internal Revenue Service</i> (Estados Unidos)
IS	Impuesto sobre Sociedades
LDGC	Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LPACAP	Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LRJAP-PAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común
MAP	<i>Mutual Agreement Procedure</i>
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONFI	Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional
PATA	<i>Pacific Association of Tax Administrators</i>
RD	Real Decreto
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UE	Unión Europea

## ÍNDICE DE CUADROS Y FIGURAS

### 1. Cuadros

Nombre	Capítulo
Cuadro 1. La noción del Derecho público	Segundo
Cuadro 2. Armonización de los APAs con las técnicas convencionales (art. 86 LPACAP)	
Cuadro 3. Los APAs como técnica convencional	
Cuadro 4. Acuerdos previos de valoración. Evolución normativa	
Cuadro 5. Generalización de los acuerdos previos de valoración	
Cuadro 6. APAs: Características y naturaleza jurídica	
Cuadro 7. Clasificación de los APAs	
Cuadro 8. APAs vs. consultas tributarias. Diferencias y semejanzas	
Cuadro 9. El procedimiento APA	
Cuadro 10. Requisitos de la solicitud previa	Tercero
Cuadro 11. Obligaciones de documentación: El <i>master file</i>	
Cuadro 12. Obligaciones de documentación. El <i>local file</i>	
Cuadro 13. Requisitos de la solicitud APA en el ámbito europeo	
Cuadro 14. Requisitos de la solicitud APA en el ámbito extracomunitario	
Cuadro 15. Requisitos de la propuesta de valoración	
Cuadro 16. Factores de comparabilidad. Contenido y alcance	
Cuadro 17. Documentación del grupo (artículo 15 RIS)	
Cuadro 18. Documentación específica del contribuyente (artículo 16 RIS)	
Cuadro 19. El pago de cuotas en el procedimiento APA	Cuarto
Cuadro 20. Composición general del equipo APA	
Cuadro 21. La evaluación del APA en el Derecho comparado	
Cuadro 22. Requisitos del informe de posición ( <i>position paper</i> )	
Cuadro 23. Estructura del equipo APA en otros países	
Cuadro 24. Negociación de APAs bi y multilaterales	Quinto
Cuadro 25. Disposiciones nulas de pleno derecho del programa APA	
Cuadro 26. Elementos esenciales del APA	
Cuadro 27. Efectos prospectivos de los APAs	
Cuadro 28. La resolución que pone fin al procedimiento de modificación	
Cuadro 29. Diferencias entre revocación y cancelación del APA	
Cuadro 30. Formas de terminación del procedimiento y formas de extinción de los APAs	

## 2. Figuras

Nombre	Capítulo
Figura 1. La aparición de los APAs	Segundo
Figura 2. El procedimiento APA según RIS de 1997	
Figura 3. Los APAs conforme el TRLIS de 2004	
Figura 4. El procedimiento APA conforme RIS 2004 y RIS 2008	
Figura 5. El procedimiento APA actual	
Figura 6. Los APAs como subespecie de los APVs	
Figura 7. Línea del tiempo: Evolución normativa de los APAs en España	
Figura 8. Ubicación de los APAs como técnica convencional	
Figura 9. La evaluación de APAs bilaterales	Cuarto
Figura 10. El procedimiento de modificación del APA a instancia del contribuyente	Quinto
Figura 11. El procedimiento de modificación del APA iniciado de oficio	
Figura 12. El procedimiento para la prórroga del APA	



# **CAPÍTULO PRIMERO**

## **MARCO METODOLÓGICO, OBJETO E HIPÓTESIS CENTRAL DE LA INVESTIGACIÓN**

### **I. OBJETIVO DE LA TESIS**

El objetivo principal de nuestra investigación es articular un análisis crítico de la regulación de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia conforme la normativa española vigente (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y su desarrollo reglamentario por el R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) e identificar, a la luz del Derecho internacional y de la experiencia comparada de las jurisdicciones más desarrolladas en materia de APAs, las posibles áreas de mejora para la optimización de estos acuerdos como verdadera técnica convencional. Al mismo tiempo, se pretende que este análisis sirva para la construcción sintética de una teoría general de los APAs.

### **II. PLANTEAMIENTO GENERAL Y CARACTERIZACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO**

#### **1. Actualidad del tema de investigación: la importancia de los APAs en el contexto vigente**

Ante una lenta recuperación de la economía, los Estados parecen concentrar sus esfuerzos en incrementar sus ingresos fiscales, en particular a través del control de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia.

Los precios de transferencia siguen advirtiéndose como el área de mayor desarrollo futuro a nivel internacional, experimentando el examen más intensivo por parte de las Administraciones tributarias. Las reglas de precios de transferencia, las metodologías aceptables, la interpretación del principio de libre competencia y cómo debe ser aplicado, etc., son cuestiones que varían de país en país.

Por su parte, las contribuyentes parecen buscar mayor certeza jurídica en un panorama de incertidumbre económica. Las empresas no solamente encuentran

dificultades en identificar transacciones no controladas comparables que les provean un punto de referencia aceptable respecto del precio de mercado; también deben tratar con autoridades fiscales que continúan usando comparables secretos para la fijación de precios.

Se observa así que los problemas comunes de una sociedad globalizada importan nuevos retos a las Administraciones tributarias, las cuales deben afrontar problemas globales desde las barreras nacionales en que operan. Permanecer en el ámbito local ha quedado descartado: estamos asistiendo a un proceso de consenso internacional entre las Administraciones tributarias, encaminado al combate de la erosión de la base gravable mediante el traslado de beneficios y, especialmente, para la solución de la conflictividad en materia de precios de transferencia.

Una importante herramienta para resolver los problemas que generan los precios de transferencia son, precisamente, los *Advance Pricing Agreements* (APAs) o acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas.

A diferencia del resto de mecanismos tendentes a evitar la doble imposición internacional derivada de la aplicación de ajustes sobre precios de transferencia para la determinación del valor normal de mercado (ajustes correlativos, procedimiento amistoso, arbitraje tributario internacional, comprobaciones fiscales simultáneas), y que se caracterizan por actuar de manera reactiva frente al conflicto tributario, los APAs son el único remedio de naturaleza de preventiva que aspira a evitar la confrontación misma. Los APAs no buscan solucionar la conflictividad tributaria, sino prevenirla, anticiparse a ella; es decir, actúan antes de que se produzca la operación potencialmente conflictiva. Además, son la única vía alternativa a los métodos tradicionales para la resolución de conflictos tributarios en el ámbito de los precios de transferencia, ya sean de orden administrativo, judicial o convencional.

El procedimiento APA es el único procedimiento de carácter cooperativo y negocial en materia de precios de transferencia que permite la participación del contribuyente en la fijación del precio. Las ventajas para el contribuyente que busca un APA son muchas: la posibilidad de negociar directamente con la Administración de manera anticipada, prevenir riesgos de doble imposición, evitar eventuales inspecciones

tributarias, posibles sanciones y litigios, pero, principalmente, obtener seguridad jurídica, de amplio efecto prospectivo, respecto de las operaciones vinculadas que realiza.

Hoy más que nunca los APAs son una pieza clave para el Derecho tributario. A decir del protagonismo que la fiscalidad internacional y, especialmente las operaciones vinculadas han adquirido en años recientes, los APAs se advierten como uno de los temas centrales en la agenda de la fiscalidad internacional en los años venideros<sup>1</sup>.

La era post-BEPS vaticina un clima de incertidumbre en el control de los precios de transferencia. El programa BEPS desarrollado por la OCDE y el G20 constituye, sin duda, el más amplio y sistemático intento de reforma de fiscalidad internacional en casi un siglo desde que la Sociedad de Naciones desarrolló el primer modelo de convenio de doble imposición en los años veinte<sup>2</sup>. No obstante, el enfoque de conciliación de los principios clásicos de la fiscalidad internacional con el entorno actual de economía digital que supone BEPS, parece augurar un aumento de la conflictividad en el ámbito de los precios de transferencia y, por tanto, un aumento también en el interés de los contribuyentes en suscribir un APA<sup>3</sup>. Debido al incremento global en la aplicación de precios de transferencia y al *Country-by-Country Reporting* creado como parte de BEPS, la obtención de un APA es más deseable que nunca para cualquier empresa multinacional<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> OWENS identifica que uno de los principales retos que deben enfrentar las Administraciones tributarias es la identificación y discusión de las cuestiones potencialmente conflictivas, antes de que en realidad se conviertan en un conflicto, y para ello sugiere, entre otras medidas, un mayor uso y desarrollo de los programas APA. Véase: OWENS, Jeffrey, «The role of Tax Administrations in the current political climate», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 67, no. 3, 2013, pp. 158-160.

<sup>2</sup> Véase: GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo, «El proyecto BEPS y la reforma de los precios de transferencia», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016, p. 154.

<sup>3</sup> En opinión de HORTALÁ VALLVÉ y SOLER BRAVA: “BEPS es una nueva solución de *soft law* que generará mayor inseguridad fruto de políticas tributarias heterogéneas adoptadas por los Estados y en un entorno en el que el *arm's length* pierde progresivamente su protagonismo a favor de *profit split* y otras soluciones de difícil solución práctica”. HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016, p. 839. Más adelante los autores añaden: “las consecuencias prácticas que en materia de metodología de precios de transferencia apunta el Informe BEPS, orientándose cada vez más hacia el método de distribución del beneficio (*profit split*), debería incrementar el interés por suscribir un APA, ya que los elementos subjetivos que incorpora este método aumentan la inseguridad de los contribuyentes en su aplicación práctica”. *Ibidem*, p. 849.

<sup>4</sup> Véase: WRAPPE, Steven C., “Do Advance Pricing Agreements still make sense?”, *Tax management transfer pricing report*, Bloomberg BNA, vol. 24, no. 14, 2015, p. 9. Tras preguntarse si la búsqueda de

En efecto, los APAs solo pueden ser bienvenidos en un escenario como el actual, donde a nivel internacional se desarrollan e incrementan las obligaciones de documentación, sanciones, comprobaciones tributarias y litigiosidad en el ámbito de los precios de transferencia<sup>5</sup>. Es, pues, natural que las empresas deseen obtener seguridad jurídica en el entorno que se plantea.

Los APAs y, en especial los *Advance Tax Rulings* (ATRs), también son un tema de actualidad debido al impacto mediático que en fechas recientes han tenido algunos casos de grandes multinacionales que han llegado a utilizar este tipo de acuerdos como instrumento *ad hoc* para reducir sus costes de cumplimiento y, en general, sus obligaciones tributarias; lo que a la postre ha generado que estos acuerdos sean vistos como “soluciones privadas” de dudosa legalidad, incluso cuando se ha respetado los procedimientos preestablecidos para su obtención<sup>6</sup>.

Frente a la amenaza que este panorama supone al mercado único y a la libre competencia, la Comisión Europea ha levantado sus sospechas sobre la configuración de algunos APAs unilaterales y ATRs como posibles ayudas de Estado<sup>7</sup>, emprendiendo acciones en los últimos tiempos, que se han verificado en los casos de *Apple*, *Starbucks*, *Fiat*, *Amazon* y *McDonald's*<sup>8</sup>, por tratarse de medidas otorgadas por los gobiernos de

---

un APA sigue teniendo sentido hoy día, el autor afirma que gracias al *Country By Country Reporting* de BEPS, los APAs son más deseables que nunca, por lo que la respuesta a si siguen teniendo sentido es un rotundo: “sí”.

<sup>5</sup> Véase: VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 871.

<sup>6</sup> Aunque se debe aclarar que existen diferencias entre los APAs y los ATRs. Siguiendo a WAERZEGGERS y HILLIER, un *Advance Tax Ruling* es un acuerdo escrito mediante el cual la Administración tributaria pretende dar claridad, consistencia y certeza a la interpretación y aplicación de la ley tributaria en relación con la situación de un contribuyente en particular. WAERZEGGERS, Christophe y HILLIER, Cory, «Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) regime», *Tax Law IMF Technical Note*, International Monetary Fund, IMF Legal Department, vol. 1, no. 2, 2016, p. 1. En este sentido, un ATR es susceptible de comprender cualquier cuestión (generalmente compleja o cuantiosa) involucrada en la aplicación del Derecho tributario (como el volumen de renta que se someterá a gravamen en una jurisdicción determinada); mientras que los APAs buscan acordar la metodología más apropiada para la determinación de precios de transferencia en operaciones vinculadas. Para mayor abundamiento véase *ut infra*: capítulo segundo, apartado III, subapartado 5: “Delimitación negativa: APAs vs. Consultas tributarias”.

<sup>7</sup> De acuerdo con el artículo 107(1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: “*Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.*” Sobre las ayudas de Estado en el caso de APAs véase *ut infra*: capítulo quinto, apartado VII: “Problemas que los APAs plantean en la Unión Europea”.

<sup>8</sup> Sobre el caso *Apple* véase: Commission decision of 11 June 2014, C(2014) 3606, Alleged aid to Apple [case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Ireland]; sobre *Starbucks* véase: Commission decision of 11 June 2014 C(2014) 3626, Alleged aid to Starbucks [case SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN)

Irlanda, Países Bajos y Luxemburgo que resultan incompatibles con la normativa europea<sup>9</sup>. Hasta ahora las investigaciones de la Comisión Europea han desembocado en la imposición de sanciones a la empresa *Apple*, a la que se requirió la devolución de 13.000 millones de euros en impuestos no cobrados en Irlanda, por virtud de las ventajas fiscales indebidas que durante años le fueron concedidas por el gobierno de dicho país<sup>10</sup>.

En este estado de cosas, las investigaciones de la Comisión Europea también parecen incrementar la incertidumbre de los contribuyentes, quienes, vistas las consecuencias, se quedan preguntando si las resoluciones fiscales que han obtenido podrían superar el *test* de las ayudas de Estado. Incertidumbre que, por tanto, plantea también dudas sobre el principio de legalidad y las expectativas legítimas de los contribuyentes<sup>11</sup>.

Así, desde la perspectiva comunitaria, nuestro objeto de estudio ha cobrado una relevancia nunca antes vista. Esta es la primera vez que la Comisión Europea ha señalado públicamente a las multinacionales que, aparentemente, se han beneficiado de manera indebida al amparo de APAs unilaterales y ATRs otorgados por países miembros de la UE, iniciando sendas investigaciones con miras a evaluar su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado, previsto en el artículo 107 del

---

(ex 2014/CP) – The Netherlands]; sobre Fiat véase: Commission decision of 7 October 2014, C(2014) 7156, Alleged aid to FFT [case SA.38944 (2014/C) – Luxembourg]; sobre Amazon véase: Commission decision of 11 June 2014, C(2014) 3606, Alleged aid to Amazon [case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg]; y sobre *McDonald's* véase: Commission decision of 3 December 2015, C(2015) 8343, Alleged aid to McDonald's [case SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) – Luxembourg].

<sup>9</sup> Al respecto véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016, p. 211.

<sup>10</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, “State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion”, *Press release*, Bruselas, 30 de agosto de 2016, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm). Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016. Con respecto a Fiat y Starbucks, la Comisión Europea declaró ilegales las ventajas fiscales selectivas concedidas a dichas empresas por los gobiernos de Luxemburgo y Países Bajos, respectivamente. En ambos casos, estableció que el método para calcular el valor de la ventaja competitiva indebida es la diferencia entre lo que las empresas realmente pagaron y lo que habrían pagado sin la resolución fiscal; importe que oscila entre 20 y 30 millones de euros en cada caso. Véase: COMISIÓN EUROPEA, “Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules”, *Press release*, Bruselas, 21 de octubre de 2015, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm). Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016.

<sup>11</sup> En este sentido véase: GUNN, Anna y LUTS, Joris, «Tax rulings, APAs and state aid: legal issues», *EC Tax Review*, Países Bajos, Wolters Kluwer, vol. 24, no. 2, 2015, p. 125. De acuerdo con el autor: “taxpayers must be able to determine whether their tax rulings and APAs are compatible from the EU perspective. Well-functioning ruling practices should be encouraged and preserved, as it is essential for providing the legal certainty needed to stimulate economic investments.”

Tratado de funcionamiento de la Unión Europea<sup>12</sup>.

A la sazón de estas investigaciones se ha revelado otro problema: la poca información pública sobre los APAs y ATRs obstaculiza las actuaciones de la Comisión Europea en el combate a la evasión, la competencia fiscal perniciosa y las ayudas de Estado. Por ello, como se verá más adelante, los esfuerzos comunitarios se han encaminado también a extender el intercambio automático de información al ámbito de los APAs y los *tax rulings*.

Desde la perspectiva nacional, los APAs también son un tema de mucha actualidad. En primer lugar, porque en julio de 2015 se publicó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el R.D. 634/2015, que establece un nuevo régimen jurídico de APAs, como desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Este nuevo régimen constituye la actualización más profunda en la materia desde la incorporación de los APAs en 1995. Pero, además, este nuevo régimen coincide también con la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>13</sup>, como unidad administrativa encargada de iniciar, tramitar y resolver el procedimiento APA.

De acuerdo con las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016, con el impulso de la ONFI, la Administración tributaria planea

---

<sup>12</sup> Para SPORKEN y CATTEL las investigaciones iniciadas por la Comisión Europea pueden considerarse como un primer paso hacia una base imponible común consolidada en la UE. De acuerdo con los autores: *“It seems that the Commission is also entering uncharted territory in defining its ambitions for State aid and corporate taxation, and signals a further limitation on the autonomous taxing rights of the EU jurisdictions. Indeed, this may be considered a first step by the Commission towards a common EU tax base, without waiting for the prior unanimous approval of all EU Member States.”* SPORKEN, Eduard y CATTEL, Yves, «Investigations by European Commission into transfer pricing underlying certain tax rulings in the European Union», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 3, mayo-junio, 2015, p. 140.

<sup>13</sup> La ONFI fue creada por la “Resolución de 13 de marzo de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria”, publicada en el BOE el 15 de marzo de 2013. De acuerdo esta resolución: *“La Agencia Tributaria debe avanzar en este campo tan prioritario de la fiscalidad internacional, por lo que se hace preciso el impulso más decidido de la actividad de control fiscal en esta materia. De una forma similar a las estructuras de los países de nuestro entorno, mediante esta Resolución se crea, dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, y dependiendo de la Dirección del mismo, una Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional; que tendrá competencia en todo el territorio nacional para la dirección, gestión, planificación, impulso y coordinación operativa en la materia”*.

continuar desarrollando “actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, que puedan ser solicitados por los contribuyentes y admitidos por la Administración, como instrumento de prevención del fraude que a su vez servirá de garantía de cara al aumento de la seguridad jurídica y a la reducción de la litigiosidad”<sup>14</sup>. Con estos cambios (la introducción de un nuevo régimen jurídico y la puesta en marcha de una nueva unidad encargada de los APAs), España espera potenciar el uso de estos acuerdos.

Por todo lo anterior, los APAs se avistan como un tema de la máxima importancia desde cualquier enfoque: internacional, comunitario y local.

## **2. Caracterización del objeto de estudio: origen y desarrollo de los APAs en el ámbito internacional y en el Derecho comparado**

Para estar en condiciones de cumplir con nuestro objetivo (hacer un análisis crítico y transversal de los APAs a partir del caso español), es necesario dedicar primero algunas líneas sobre el desarrollo que estos acuerdos han merecido desde la óptica internacional y desde los distintos ordenamientos internos que han regulado a estos acuerdos. No nos proponemos aquí hacer un análisis exhaustivo de la regulación y evolución histórica de los APAs, sino, más bien, establecer el marco de referencia que permite caracterizar a nuestro objeto de estudio, haciendo un repaso de los acontecimientos y puntos clave que son básicos para entender el tratamiento de los APAs desde la perspectiva internacional y comparada.

### **A. Los APAs en el ámbito internacional**

La tributación de empresas multinacionales, interdependientes entre sí o dependientes unas respecto de otras, pero con residencia en diversas jurisdicciones, hace posible realizar operaciones (como el aumento o disminución de los precios de forma artificial) para redistribuir los resultados obtenidos por el conjunto del grupo entre las diferentes empresas que lo conforman.

---

<sup>14</sup> Véase: Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016, publicada en el BOE el 23 de febrero de 2016.

Con motivo de estas prácticas, que suelen importar pérdidas para alguna de las Administraciones involucradas, surgió la necesidad, materializada en consenso internacional<sup>15</sup>, de valorar estas operaciones de acuerdo con el precio que hubieran acordado partes independientes en situaciones de libre mercado (principio de libre competencia o *arm's length principle*).

Sin embargo, la aplicación del principio de libre competencia no es una tarea fácil. Las Administraciones tributarias encuentran diversos obstáculos al momento de determinar cuál sería el precio practicado por otra entidad independiente en operaciones análogas, desarrolladas en condiciones similares de mercado.

La complejidad en la aplicación del *arm's length* hizo necesario prescindir del esquema de actuación administrativa unilateral y diseñar mecanismos para corregir la incertidumbre derivada de la fijación de precios. Aparecen así los *Advance Pricing Agreements*, cuya recepción se ha generalizado en el Derecho interno de la mayoría de los países, especialmente por el impulso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>16</sup>.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al advertir el aumento de las transacciones transfronterizas y la problemática que para las Administraciones tributarias acarrea la aplicación del principio de libre competencia, comenzó a sugerir el empleo de este tipo de acuerdos, regulando su operatividad en las Directrices de la OCDE. Ello explica las grandes similitudes que existen entre la regulación doméstica del procedimiento APA de la mayoría de los países miembros, especialmente respecto

---

<sup>15</sup> Véase: artículos 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, y 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (ONU) sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

<sup>16</sup> De hecho, la gran mayoría de países que cuenta con una regulación específica en materia de APAs son integrantes de la OCDE, tales como: Australia, Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Hungría, Japón, Irlanda, Italia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suiza y Turquía. Países no miembros de la OCDE y países en adhesión y cooperación reforzada, también han regulado un procedimiento propio en materia de APAs. Dentro del primer grupo –es decir, países no miembros de la OCDE– cabe señalar a Argentina, Hong Kong, Liberia, Malasia, Rusia y Uruguay; y dentro de los segundos –en adhesión y cooperación reforzada– a Brasil, China e India.



de APAs bi o multilaterales<sup>17</sup>, y la regulación de los APAs conforme las Directrices de la OCDE.

En un primer momento, los APAs se regularon en los párrafos 4.124 a 4.170 del Capítulo IV de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, que fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE para su publicación el 13 de julio de 1995 [C(95)126/FINAL]. A partir de octubre de 1999, se completó el Capítulo IV con el Anexo titulado “Directrices para llevar a cabo los Acuerdos sobre Precios bajo el procedimiento de mutuo acuerdo” [C(99)138], que configuró a los APAs como una cuestión que podía negociarse bajo el amparo del procedimiento amistoso previsto por los Convenios de Doble Imposición.

La última actualización de las Directrices de la OCDE fue aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 22 de junio de 2010 [CTPA/CFA(2010)47], y por el Consejo el 22 de julio de 2010. En esta nueva versión, los APAs se regulan dentro del Capítulo IV “Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia”, sección F “Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia”, párrafos 4.123 a 4.164, versión que, pese a los cambios propiciados por BEPS<sup>18</sup>, permanece intacta.

Además de las Directrices de la OCDE, es importante mencionar el documento titulado: *Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach* –traducido al español como “Propuesta de Enfoque sobre legislación en materia de precios de transferencia”<sup>19</sup>– elaborado por el Secretariado de la OCDE en 2011, en el que se sugieren algunos puntos para la regulación de los procedimientos APA en los ordenamientos internos de

---

<sup>17</sup> Tratándose de APAs unilaterales algunos países, como España, ya contemplaban dentro de su legislación interna alguna especie de APAs con anterioridad a la publicación de las Directrices de la OCDE. Como se verá más adelante, los APAs se introducen en el ordenamiento tributario español con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, bajo la denominación de “*propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas*”.

<sup>18</sup> A raíz del programa BEPS (*Base Erosion and Profit Erosion Shifting*) se ha dado una nueva redacción a varios de los capítulos de las Directrices de la OCDE (documentación, activos intangibles, servicios intragrupo, acuerdos de reparto de costes, etc.), sin embargo, el capítulo IV (cuya sección F regula los APAs) permanecerá en sus mismos términos.

<sup>19</sup> Cfr. OCDE, “Transfer Pricing Legislation – A suggested approach”, París, OECD Publishing, junio de 2011, <http://www.oecd.org/dataoecd/48/24/48275782.pdf>. Fecha de consulta: 16 de febrero de 2016.

los países integrantes.

Dentro de este marco también destaca el programa BEPS (*Base Erosion and Profit Erosion Shifting*) publicado en octubre de 2015 por la OCDE con la aprobación de los Ministros de Finanzas de los países del G-20, el cual contiene quince recomendaciones para combatir la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios. Es importante tomar esta serie de recomendaciones en la medida en que el Consejo de la OCDE ya ha establecido que las Directrices de precios de transferencia deben interpretarse de forma consistente con los cambios generados por BEPS<sup>20</sup>, además de que algunos de los cambios introducidos tienen repercusión directísima en materia de APAs, especialmente por cuanto hace a la justificación documental en materia de precios de transferencia, como el análisis de comparabilidad y el *masterfile*, requisitos básicos para solicitar un APA.

Diversas acciones de BEPS tienen especial relevancia para nuestro objeto de estudio. Las acciones 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas), 8-10 (asegurar que los precios de transferencia respeten el principio de libre competencia), 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y 14 (hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias) de BEPS, inciden en diversos aspectos de los APAs, tales como la transparencia, el intercambio de información en materia de APAs y las obligaciones de documentación sobre precios de transferencia.

De manera específica, el Reporte Final de la acción 14 del programa BEPS, establece once mejores prácticas para hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las cuales se encuentra la implementación de programas APA bilaterales (*“best practice 4: Countries should implement bilateral APA programmes”*) y la inclusión de APAs en las guías del procedimiento amistoso (*“best practice 11: Countries’ published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs*

---

<sup>20</sup> En palabras del Consejo de la OCDE: *“Transfer pricing guidelines should be interpreted consistently with BEPS changes”*. Véase: OECD, “OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, OCDE, 15 de junio de 2016, <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2016.

*and advance pricing arrangements*”)<sup>21</sup>; lo cual refleja la apuesta de la OCDE en los APAs como mecanismo para la prevención de la conflictividad en materia de precios de transferencia.

Todos estos esfuerzos de la OCDE se relacionan de manera notable con el modelo de “relación cooperativa” (*cooperative compliance*), inicialmente denominada “relación mejorada” (*enhanced relationship*), que desde algunos años se busca alcanzar en el seno de las relaciones entre Administración y contribuyentes, basado en la transparencia, la objetividad, la eficacia y la confianza mutua. Este modelo de relación cooperativa –que en el caso español se ha plasmado, por ejemplo, en el Código de buenas prácticas tributarias aprobado por el Foro de Grandes Empresas de la AEAT<sup>22</sup>–, es crucial en el caso de los APAs. El procedimiento APA es un procedimiento netamente cooperativo y negocial, que precisa de un clima de transparencia y confianza mutua entre los sujetos que en él intervienen, de ahí que su eficacia dependa, en gran medida, del aseguramiento de estas condiciones.

En el repaso del tratamiento de los APAs desde la perspectiva internacional, especial mención merecen los esfuerzos emprendidos en el ámbito de la Unión Europea, los cuales han jugado un papel determinante en el impulso y desarrollo de programas APA. En este sentido, destacan los trabajos del *EU Joint Transfer Pricing Forum* –Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT)–, que ante la complejidad que el procedimiento APA importaba en la práctica tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes, elaboró unas Directrices en materia de APAs, las cuales fueron plasmadas en la denominada “*Comunicación de la*

---

<sup>21</sup> Véase: OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris, 2015*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>. Fecha de consulta: 3 de agosto de 2016. Comentarios interesantes respecto de la acción 14 BEPS se pueden encontrar en: HERKSEN, Monique van, «Can international tax dispute resolution be resuscitated? An analysis of comments to the OECD on BEPS Action 14», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 23, no. 21, 2015; y SAMPSON SALVADOR, Roser, «Resultados de la acción 14 de BEPS: Hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, España, Wolters Kluwer, no. 11, febrero de 2016.

<sup>22</sup> Así por ejemplo, de acuerdo con el artículo 3.1 del Código: “La Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza”. Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Código de buenas prácticas tributarias*, Foro de Grandes Empresas de la AEAT, 20 de julio de 2010, [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/CBPT\\_publicacion\\_web\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf). Fecha de consulta: 15 de febrero de 2016.

*Comisión del Consejo, Parlamento Europeo y Consejo Europeo Económico y Social sobre el Trabajo del FCPT en el ámbito de prevención y resolución de conflictos; así como las Directrices sobre los Acuerdos Previos de Valoración en la UE de 26 de febrero de 2007*” (en adelante Directrices del FCPT), aprobada por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) el 7 de junio de 2007.

De igual forma, sobresale el denominado “Código sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea”<sup>23</sup>, aprobado por el FCPT en junio de 2006 con el fin estandarizar, dentro del marco territorial de los Estados de la UE, la documentación mínima que permita a las Administraciones tributarias realizar un análisis general sobre los precios de transferencia de una o varias entidades. Este Código facilita a los contribuyentes las obligaciones de documentación que exige la obtención de un APA y, como se verá más adelante, sirvió de documento base para que la OCDE, como parte de la acción 13 del Plan de Acción BEPS, emitiera en septiembre de 2014 las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia, contenidas en el documento denominado: *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*<sup>24</sup>.

A propósito del Plan BEPS se debe mencionar que en el ámbito comunitario existe una preocupación creciente en materia de APAs. Tan es así que el Programa de Trabajo 2015-2019 del FCPT reconoce la preocupación de los contribuyentes que desarrollan actividades dentro de la UE ante el fenómeno que BEPS representa, y por ello contempla, como una de sus metas, hacer un seguimiento del cumplimiento de las Directrices elaboradas en 2007 en materia de APAs y recoger la experiencia de los Estados miembros respecto de los desafíos que los APAs multilaterales plantean, a fin

---

<sup>23</sup> CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, «Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)», Diario Oficial de la Unión Europea, 28 de julio de 2006, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN). Fecha de consulta: 11 de febrero de 2016.

<sup>24</sup> Cfr. OCDE, «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting», OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>. Fecha de consulta: 3 de febrero de 2016.

de identificar posibles soluciones y actualizar dichas directrices<sup>25</sup>.

Por otro lado, en el ámbito comunitario también es importante señalar que el 8 de diciembre de 2015 el Consejo de la UE adoptó la denominada “Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad”<sup>26</sup>, cuyo objetivo es mejorar la transparencia y el intercambio automático de información, por lo que, entre otras cosas, establece la creación de un repertorio central de información (*secure central directory*) para el almacenamiento e intercambio de información de APAs, así como un mínimo de información que debe ser automáticamente revelada por los Estados miembros que celebren APAs; cuestiones que se estudian en un apartado posterior<sup>27</sup>.

En el ámbito internacional sobresale, finalmente, el trabajo de otras organizaciones supranacionales de Administraciones tributarias que también han elaborado recomendaciones en la materia, como es el caso del “Área del Pacífico” en la denominada PATA (*Pacific Association of Tax Administrations*), de la que forman parte Australia, Canadá, Estados Unidos y Japón, cuatro de las jurisdicciones más activas en materia de APAs. En junio de 2004, PATA publicó sus propias guías en materia de APAs bilaterales –denominadas *BAPA [Bilateral Advance Pricing Agreements] Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators*<sup>28</sup>– cuyo objetivo es establecer un marco común para los contribuyentes que busquen obtener un APA en alguno de los países miembros de dicha organización<sup>29</sup>. Si bien estas guías han quedado, por decirlo de algún modo, “superadas” a la sazón de las reformas estructurales que los programas APA de Estados Unidos y Australia han sufrido en años recientes –2011 en el caso australiano y 2015 en el caso

---

<sup>25</sup> Cfr. COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015-2019 (“TOOLS FOR THE RULES”)», JTPF/005/FINAL/2015/EN, Bruselas, agosto de 2015, pp. 10 y 11, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf). Fecha de consulta: 17 de febrero de 2016.

<sup>26</sup> CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, «Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad», <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=ES>. Fecha de consulta: 10 de abril de 2016.

<sup>27</sup> Véase *ut infra*: capítulo quinto, apartado VII.

<sup>28</sup> Cfr. PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS, «BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)», [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pata\\_bapa\\_guidance\\_-\\_final.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pata_bapa_guidance_-_final.pdf). Fecha de consulta 8 de febrero de 2016.

<sup>29</sup> Cfr. Artículo 1, *BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)*.

estadounidense—, continúan siendo un parámetro orientador muy importante en el tratamiento de APAs en el ámbito internacional.

## B. Los APAs en la experiencia comparada

La introducción de los APAs en los ordenamientos nacionales data de hace casi tres décadas. En cuanto a su origen, la doctrina es pacífica en señalar a Japón como el primer país en el mundo, y desde luego de la OCDE, en establecer una regulación interna en materia de APAs<sup>30</sup>, como resultado de las reglas de precios de transferencia que la *Japanese National Tax Agency* introdujo en marzo de 1986 y que encuadraron la operatividad de los acuerdos previos como un “Sistema de Pre-Confirmación”<sup>31</sup>, sin dotarlos de carácter vinculante. El primer programa APA de Japón se publica oficialmente el 24 de abril de 1987 en el documento traducido al inglés como *Guidance on Calculation of Arm's Length Prices*<sup>32</sup>.

Después de Japón, Estados Unidos se convirtió, en 1991, en el segundo país en el mundo en regular su propio procedimiento APA, dentro del *U.S. Revenue Procedure 91-22* (1991-1 C.B. 526)<sup>33</sup>, que sirvió de base para que en ese mismo año Australia

---

<sup>30</sup> Cfr. GIBERT, Bruno, «Consolidating and developing the French Advance Pricing Agreement Procedure» *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, vol. 45, no. 2, 2005, p. 57; COSÍN OCHAÍTA, Rafael, *Fiscalidad de los precios de transferencia*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007, p. 586; HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 843; RING, Diane M., «On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation», *Michigan Journal of International Law, Estados Unidos*, vol. 21, no. 1, otoño, 1999, p. 163; entre otros.

<sup>31</sup> De acuerdo con COSÍN OCHAÍTA, “el origen de las APAS hay que referirlo a los sistemas de preconfirmación de las estructuras de precios que las multinacionales japonesas presentaban a su Administración tributaria, por las que se proponía un método de ajuste de los precios de transferencia. La Administración japonesa acordaba aprobar los intervalos preconfirmados, sin que dicho acuerdo fuera vinculante para la Administración. Ahora bien, si la empresa mantenía el método de ajuste (se utilizaban los tres métodos de la OCDE más el unitario de división del beneficio) el acuerdo tácito comprometía a la Administración a no efectuar ningún tipo de ajuste”. COSÍN OCHAÍTA, Rafael, *Fiscalidad de los precios de transferencia*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007, p. 586.

<sup>32</sup> JAPANESE NATIONAL TAX AGENCY, “APA Program Report 2010”, Japan, Office of Mutual Agreement Procedures, <https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/APA/01.pdf>. Fecha de consulta: 25 de julio de 2016, p. 3. Debido al incremento de solicitudes APA bilaterales durante la década de los noventa, este primer programa APA fue modificado en 1999 con la publicación del documento traducido al inglés como *Commissioner's Directive on Methods of Calculation of Arm's Length Prices (Administrative Guidelines)*, el cual fue sustituido en junio de 2001 por el *Commissioner's Directive on Operation of Transfer Pricing (Administrative Guidelines)*.

<sup>33</sup> Véase: RING, Diane M., «On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation», *Michigan Journal of International Law, Estados Unidos*, vol. 21, no. 1, otoño, 1999, p. 154. El Rev. Proc. 91-22 (1991-1 C.B. 526) fue derogado en 1996 por el Rev. Proc. 96-53 (1996-2 C.B. 375), el cual fue derogado en julio de 2004 por el Rev. Proc. 2004-40 (2004-2 C.B. 50), que a su vez fue actualizado y sustituido en diciembre de 2005 por el

diseñara su propio procedimiento y posteriormente, en 1993, Canadá. Actualmente, el procedimiento APA de Estados Unidos se regula en el *Revenue Procedure 2015-41* de septiembre de 2015, denominado *Advance Pricing and Mutual Agreement Program* (APMA), uno de los programas más novedosos en la materia. Estados Unidos es actualmente la jurisdicción más desarrollada y activa en materia de APAs. De ahí que, desde la introducción de su programa y hasta la fecha, diversos países lo hayan tomado como ejemplo para confeccionar su propio procedimiento APA.

También en 1991 Australia implantó su programa APA, tras la firma del primer acuerdo bilateral entre la *Australian Taxation Office* (ATO), el *Internal Revenue Service* de Estados Unidos y la empresa *Apple Computer Company*<sup>34</sup>. Sin embargo, los procedimientos para APAs unilaterales y bilaterales no se regularon formalmente hasta 1995 con la *Taxation Ruling (TR) 95/23*, que estableció las directrices para que los contribuyentes solicitaran estos acuerdos. Los problemas derivados de la efectividad de esta normativa condujeron a la ATO a someter su programa APA a un proceso de revisión en 2007, que culminó con la publicación del *Practice Statement Law Administration PS LA 2011/1*, el cual modifica y reemplaza al procedimiento TR 95/23<sup>35</sup>.

El cuarto país en implantar los APAs dentro de su ordenamiento tributario fue Canadá. En julio de 1993, tomando como base el modelo estadounidense, la *Canada Revenue Agency* (CRA) emitió la *Information Circular 94-4R*, aún vigente y que contempla APAs unilaterales y bilaterales. Posteriormente, en agosto de 2008, se expidió la *TPM 11*<sup>36</sup>, que permitió aplicar efectos retroactivos a los APAs, salvo que se tratase de ejercicios impositivos objeto de comprobación fiscal. Asimismo, disposiciones relativas a los precios de transferencia y a las obligaciones de documentación se regulan en la Circular Informativa *IC 87-2R International Transfer Pricing*, publicada en septiembre de 1999 y que toma como base las Directrices de la OCDE.

---

Rev. Proc. 2006-9 (2006-1 C.B. 278). Actualmente los APAs se regulan en el Rev. Proc. 2015-41, que actualiza y sustituye al Rev. Proc. 2006-9.

<sup>34</sup> MARKHAM, Michelle, «Advance Pricing Arrangement Reform in Australia: Was it worth the wait?», *Intertax*, Amsterdam, Kluwer Law International, vol. 4, no. 1, enero, 2012, p. 64.

<sup>35</sup> *Idem*.

<sup>36</sup> Véase: CRA, <http://www.transferpricing.com/pdf/CRA%20TPM-11.pdf>. Fecha de consulta: 4 de abril de 2016.

La experiencia de estos tres últimos países (Estados Unidos, Australia y Canadá) es muy importante en materia de APAs. El grado de madurez que el programa APA ha alcanzado en dichas jurisdicciones se debe a la flexibilidad de su regulación y al entendimiento de los APAs como concierto de voluntades entre Administración tributaria y contribuyente. Por supuesto, también es consecuencia de la tradición jurídica que comparten estos países, que facilita concebir a estos acuerdos como verdaderos contratos o convenios, a diferencia de lo que ocurre en países de Derecho continental europeo, en donde los APAs se asemejan más a un acto administrativo.

A las regulaciones de los países mencionados siguieron las de Nueva Zelanda, España, Italia, Dinamarca, Corea del Sur, Reino Unido, Francia, Países Bajos y Alemania, siendo la mayoría países miembros de la Unión Europea. Dentro de ellos destaca el caso de Países Bajos, considerado también una jurisdicción prominente en materia de APAs, en donde, contrario a lo que ocurrió en países que tuvieron una pronta recepción de la figura, el programa APA fue creado en 2001 con la publicación del Decreto holandés de 30 marzo de 2001 no. IFZ2001/292M, traducido al español como “Procedimiento para la tramitación de consultas previas en materia de precios de transferencia en las transacciones transfronterizas”, que fue el resultado de actualizar la figura de la consulta tributaria para armonizarla con la normativa internacional<sup>37</sup>. Años más tarde se hicieron algunas modificaciones al programa APA, la cuales fueron plasmadas en el Decreto de 11 de agosto de 2004 no. IFZ2004/124. Actualmente, el programa APA holandés se establece en la Decisión DGB 2014/3098, de 3 de junio de 2014,<sup>38</sup> siendo uno de los procedimientos más flexibles en materia de APAs a nivel mundial.

En América Latina, México se convirtió en 1996 en el primer país en incorporar

---

<sup>37</sup> Experiencia que también replicarían países como Alemania y Bélgica. *Cfr.* GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, «Precios de transferencia (El nuevo informe integrado de la OCDE)», *op. cit.*, nota 85; TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», en Carmona Fernández, Néstor (coord.), *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2011, p. 557; y HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 843. Inclusive, durante la aparición de los APAs a finales de los ochenta y su apogeo en los primeros años de la década de los noventa, los APAs se estudiaron por la literatura especializada dentro de los contornos de la consulta tributaria o *rulings*. En este sentido véase: KAWATRA, G.K., «*Advance Income Tax Rulings-Developments Across the Globe*», *Intertax*, Amsterdam, IBFD, nos. 8-9, 1992, pp. 508-514.

<sup>38</sup> GOBIERNO NACIONAL, “Besluit DGB 2014-3098. Behandelprocedure verzoeken om advance pricing agreements”, Países Bajos, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2014/06/13/besluit-dgb-2014-3098>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2016.



los APAs en su legislación interna<sup>39</sup>, situación que, en gran medida, fue propiciada por la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) con Estados Unidos y Canadá en 1994, que potenció la inversión extranjera y la presencia de empresas multinacionales en el país. Al igual que en Países Bajos, en México los APAs se introdujeron como una especie de consulta tributaria *sui generis*, prevista en el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación<sup>40</sup> que, a su vez, remite a lo dispuesto por el artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que regula los precios de transferencia y que mantiene un paralelo estrecho con los lineamientos de la OCDE, al introducirlos como canon de interpretación<sup>41</sup>. Pese a ser el primer país en Latinoamérica en introducir estos acuerdos, México no cuenta con un programa APA desarrollado en ley o reglamento. Año con año se emiten reglas administrativas de carácter general que regulan aspectos formales del procedimiento.

Por su parte, en el continente asiático destacan los casos de India, China, Hong Kong, Taiwán, Tailandia y Malasia, cuyos programas APA han sido implantados en años recientes con importantes avances en la materia; y en América del Sur: Colombia,

---

<sup>39</sup> Véase: Diario de Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal, Legislatura LVI, Año III, Primer Periodo Ordinario, Fecha 19961127, Diario no. 32, miércoles 27 de noviembre de 1996. A este respecto se debe mencionar que, desde 1993, se reconocieron facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para regular y supervisar los precios de transferencia. Cfr. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal, Legislatura LV - Año III - Período Ordinario - Fecha 19931218 - Número de Diario 25, sábado 18 de diciembre de 1993.

<sup>40</sup> Artículo 34-A CFF: “Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

<sup>41</sup> Artículo 179, último párrafo, LISR: “Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.” Esta remisión a las Directrices de la OCDE se introdujo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2005, tal como se desprende del debate legislativo correspondiente. Véase: Diario de Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal, LIX Legislatura Correspondiente al Primer Periodo de Sesiones Ordinarias del Tercer Año de Ejercicio, Año III, sesión no. 18, México, DF, 25 de octubre de 2005.

Brasil, Venezuela, Perú y Uruguay<sup>42</sup>.

La experiencia de todos estos países nos permite tener un entendimiento general sobre la forma en que los APAs son incorporados en los ordenamientos jurídicos nacionales, así como el diseño normativo que los hace operativos en cada jurisdicción.

Como se puede observar, la inclusión del procedimiento APA dentro del ordenamiento tributario de cada país ha sido disímil, significando en ocasiones un desarrollo normativo propio, como ocurrió en los casos de Estados Unidos, Australia y Canadá, y en algunas otras, tomando como referentes adaptaciones de figuras jurídicas preexistentes, como la consulta tributaria en los casos de Países Bajos y México. Asimismo, nos permite advertir que mientras que los APAs toman la forma de un convenio en el sistema anglosajón (Australia, Canadá, Estados Unidos, India, Países Bajos) adoptan la de un acto administrativo en el sistema continental (Colombia, España, Francia, México, Venezuela, etc.)

Por tanto, la obtención de un APA depende de su regulación en una determinada jurisdicción. No obstante, no se debe olvidar que la institución que estudiamos nace en el contexto internacional<sup>43</sup>: los APAs son una fórmula negocial de Derecho internacional público, por lo que incluso ante la ausencia de un procedimiento interno que los prevea, es posible acceder a ellos. Dicho en otras palabras, aún en defecto de regulación expresa en la normativa nacional en materia de APAs, se puede lograr un acuerdo de esta naturaleza al amparo del procedimiento amistoso (*Mutual Agreement Procedure*) que suelen incluir los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Y todavía más: la extensión de un APA a otra Administración o Administraciones tributarias, bajo cuya jurisdicción residan las demás entidades vinculadas, no se condiciona a la existencia de un Convenio de Doble Imposición con el Estado correspondiente,

---

<sup>42</sup> De hecho, el primer APA en Sudamérica se firmó en Uruguay en diciembre de 2011. Véase: «PKN Alert Uruguay: First APA in South America just signed in Uruguay», PricewaterhouseCoopers, Pricing Knowledge Network, <http://www.publications.pwc.com/DisplayFile.aspx?Attachmentid=5247&Mailinstanceid=22947>. Fecha de consulta: 4 de abril de 2016.

<sup>43</sup> Como apunta CALDERÓN CARRERO: “los procedimientos nacionales unilaterales de resolución de litigios fiscales se han revelado inadecuados, toda vez que difícilmente se puede resolver a nivel unilateral una problemática donde han intervenido autoridades fiscales de diferentes países”. CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio Europeo 90/436/CEE», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 151, julio-septiembre, 2011, p. 905.

pudiendo el acuerdo tener carácter bi o multilateral incluso en ausencia de convenio, conducido directamente por vía diplomática.

### **3. Delimitación del objeto de estudio: Los APAs en España**

España introdujo los APAs en 1995 con la publicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 16.6 estableció la posibilidad de someter a la Administración tributaria una “propuesta para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas”, convirtiéndose en el primer país de la Unión Europea en contar con una regulación interna en la materia. A partir de su introducción, España ha contado con tres regímenes jurídicos de acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia (o programas APA), como se describe a continuación:

- *Primer programa APA (1995-2004)*: Establecido en el artículo 16.6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre de 1995; y desarrollado por el R.D. 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículos 16 a 28).
- *Segundo programa APA (2004-2015)*: establecido en el artículo 16.7 del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y desarrollado por el R.D. 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículos 22 a 29 nonies). Este desarrollo reglamentario se reprodujo en sus mismos términos por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, de 30 de julio; como desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- *Tercer programa APA (2015 - actual)*: Establecido en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; y desarrollado por el R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículos 21 a 36).

Como puede apreciarse, los APAs son una figura relativamente nueva dentro del ordenamiento tributario, con una vigencia de poco más de dos décadas. Sin embargo, pese a su relativa novedad, los APAs son también el génesis de las soluciones convencionales en el Derecho tributario español. Ello, sin perjuicio de reconocer algunas figuras de cierto sustrato convencional como antecedente histórico de las técnicas de negociación en el ámbito tributario<sup>44</sup>.

No obstante, la introducción de los APAs no llegó sola. Los APAs aparecieron como una subespecie de los acuerdos previos de valoración, técnica convencional potencialmente aplicable a cualquier elemento de la deuda tributaria (rentas, productos, bienes, gastos, deducciones, exenciones, obligaciones accesorias, reducciones y minoraciones, etc.) siempre que exista duda sobre su debida calificación o valoración, y siempre que esté establecida por las leyes y reglamentos de los tributos que prevean este tipo de acuerdos.

Así, desde la primera regulación de APAs conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades, el legislador introdujo otros tipos de acuerdos previos de valoración, en relación, por ejemplo: con la deducción de gastos por actividades de I+D; la deducción de gastos por servicios de apoyo a la gestión; y, la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto el establecido con carácter general.

---

<sup>44</sup> Así se mencionan, como un primer antecedente, las llamadas actas de invitación, introducidas por la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, mediante las cuales los Inspectores del tributo invitaban al contribuyente a la rectificación de su situación tributaria, y que sirvieron de base para la posterior implantación de las actas de conformidad. No obstante, de acuerdo con la literatura que se ha ocupado de profundizar al respecto, el apogeo de las técnicas convencionales en el Derecho tributario se alcanza con los “Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes” y las “Evaluaciones Globales”, en los que la Administración y los representantes de los contribuyentes, agrupados por actividades y territorios en “Comisiones Mixtas”, concertaban la base imponible o fijaban un cupo a repartir entre los contribuyentes participantes el acuerdo. Ambas figuras, introducidas por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, cayeron en desuso con la Ley General Tributaria de 1963 y desaparecieron definitivamente con la promulgación de la Constitución Española y el impulso de la reforma fiscal de 1978. Sobre los antecedentes de las técnicas convencionales en el Derecho tributario español se recomienda: NAVARRO EGEA, Mercedes, «El “acuerdo” como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, La Ley, año XVIII, no. 21, noviembre de 2002, pp. 10 y ss.; SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, España, Civitas, Thomson Reuters, 2010, pp. 46 y ss.; y BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, IEF, Serie Estudios Jurídicos, 2006, p. 95.

Inclusive, los APAs sirvieron de base para la generalización de los acuerdos previos de valoración como técnica convencional en el sistema tributario español. El legislador estableció una habilitación genérica de estos acuerdos, primero en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1998 y, posteriormente, en la Ley General Tributaria de 2003, extendiendo su aplicación a cualquier elemento determinante de la deuda tributaria. Conforme este régimen general de los acuerdos previos, debe ser el legislador especial quien, finalmente, concrete la configuración de cada tipo de acuerdo previo de valoración en la normativa específica del tributo de que se trate.

A propósito de esto último, se debe mencionar que en el ordenamiento jurídico no existe disposición normativa que habilite con carácter general el empleo de técnicas convencionales en los procedimientos tributarios, de modo que el legislador ha optado por introducir habilitaciones singulares como, precisamente, los APAs.

La posibilidad para la Administración tributaria de celebrar acuerdos con los contribuyentes tiene como fundamento la aplicación supletoria de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 86 regula la terminación convencional de los procedimientos administrativos. Terminación convencional que fue introducida desde 1992 por la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y que, como se verá, fue objeto de debate al suponer una posible vulneración a los principios clásicos de justicia tributaria, especialmente a la reserva de ley y a la indisponibilidad de las obligaciones tributarias<sup>45</sup>.

De acuerdo con el artículo 86 de la Ley 39/2015, los acuerdos que la Administración celebre con los particulares pueden ser, o bien de finalizadores del procedimiento, o bien insertarse en el mismo con carácter previo a la resolución que les ponga fin. Nuestro objeto de estudio se ubica dentro de este último supuesto: los APAs, conforme la regulación que la normativa del Impuesto sobre Sociedades hace de ellos

---

<sup>45</sup> La extensión de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos administrativos al ámbito tributario encontró posiciones dispares en la doctrina: por un lado aprobando su extensibilidad (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «El arbitraje tributario», *Quincena Fiscal*, Pamplona, Aranzadi, no. 2, 1995) y, por otro, rechazando la posibilidad de que el crédito tributario pudiera determinarse de forma pactada (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Los pactos de la Hacienda Pública Española», *TAPIA*, no. 84, noviembre, 1995).

bajo la figura de los acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas, son acuerdos de voluntades preparatorios del acto resolutorio que pone fin al procedimiento.

Esto no es nuevo. Desde su nacimiento en 1995, los APAs se configuran como actos preparatorios y no sustitutivos de la resolución administrativa dictada por la Administración para poner fin al procedimiento. La participación del contribuyente dentro del procedimiento únicamente se verifica en el iter procedimental, pues la terminación del procedimiento corre a cargo de la Administración tributaria, quien se encarga de dictar la resolución administrativa que corresponda, ya sea aprobatoria o desestimatoria.

De manera general, el procedimiento APA consta de cuatro fases o etapas: 1) las actuaciones previas, que constituyen una serie de encuentros informales entre Administración y contribuyente tendentes a evaluar la viabilidad del acuerdo; 2) el inicio del procedimiento, que consiste en la presentación formal de la solicitud APA por el contribuyente y la instrucción del procedimiento por la Administración; 3) la tramitación, que incluye las actividades de evaluación y de negociación del posible acuerdo; y, 4) la terminación, que se verifica con la resolución que es dictada por la Administración para poner fin al procedimiento.

Por lo anterior, y sin olvidar que nuestro análisis también pretender ser un estudio transversal de los APAs a la sazón del Derecho internacional y de la experiencia comparada de las jurisdicciones más desarrolladas en la materia, nuestra investigación toma como base el caso español, para lo cual será necesario estudiar: la evolución normativa que han experimentado los APAs como solución convencional en el Derecho tributario desde su introducción a finales del siglo pasado; su configuración como subespecie de los acuerdos previos de valoración; su armonización con los principios de justicia tributaria, los tres regímenes jurídicos que se han establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades; su caracterización como fórmula negocial (definición, objeto, ámbito de aplicación naturaleza jurídica, clasificación, etc.), así como el programa APA vigente, examinando a detalle cada una de sus etapas procesales.

### III. HIPÓTESIS CENTRAL DE INVESTIGACIÓN

Las Directrices de la OCDE definen al APA como “Un acuerdo que determina, con anticipación sobre la transacción controlada, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, método, comparables y ajustes apropiados a los mismos, asunciones críticas en relación a los acontecimientos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para aquellas transacciones a lo largo de un período de tiempo fijo. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral, implicando una sola Administración tributaria y un contribuyente y multilateral, implicando el acuerdo de dos o más Administraciones tributarias”<sup>46</sup>.

La regulación de diversos Estados, especialmente de países miembros de la OCDE, toma como base esta noción para la celebración de APAs y la articulación de un régimen jurídico propio. Así, conforme al Derecho comparado de otros países (Australia, Estados Unidos, Países Bajos, Reino Unido, India, por mencionar algunos), los APAs son acuerdos vinculantes entre la Administración tributaria y los contribuyentes, que se desenvuelven en un procedimiento flexible, casi libre de formalismos.

En sede doctrinal, la literatura especializada ha sido coincidente en advertir a los APAs como acuerdos vinculantes entre el contribuyente y la Administración tributaria<sup>47</sup>, enmarcados dentro un procedimiento cooperativo y netamente negocial<sup>48</sup>. No obstante, la regulación de los APAs en la normativa interna de países de régimen administrativo, como España, parece alejarse de esta noción.

---

<sup>46</sup> Cfr. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, OECD Publishing, julio de 2010, p. 168.

<sup>47</sup> En este sentido véase: TÔRRES, Heleno, *Direito tributário internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais*, São Paulo, Editora Revista Dos Tribunais, 2001, p. 312; BALZANI, Francesca, «Il transfer pricing», en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, 3ª ed., Padua, CEDAM, 2005, pp. 612 y 613. El trabajo de la autora también es localizable bajo la siguiente referencia: «El transfer pricing», en UCKMAR, Victor (coord.), *Curso de Derecho tributario internacional*, 2ª ed., Bogotá, Temis, 2003, tomo 1, p. 421; HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 843 y 844; TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 534; entre otros.

<sup>48</sup> Véase: TORIBIO LEÃO, Martha, «Advance Pricing Agreements and the principles of legality and equality: The problems surrounding contracts in tax law», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 4 julio-agosto, 2014, p. 259.

La figura regulada bajo la denominación de “acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas” conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades español no se corresponde con la naturaleza jurídica que los APAs tienen o debieran tener. En España el término “acuerdo” se entiende como sinónimo de acto administrativo y no de concierto de voluntades; además de que el procedimiento para obtener un APA se caracteriza más por su rigidez, que por su flexibilidad.

Por tanto, nuestra hipótesis principal es que en el caso español los APA son acuerdos solo en el nombre, más no en el fondo; es decir, no se trata de técnicas convencionales en sentido estricto. No son el resultado de un acuerdo conjunto entre Administración y contribuyente: son resultado de una propuesta de valoración que la Administración aprueba, modifica o rechaza dentro de un plazo determinado (seis meses) y en donde la falta de contestación supone el rechazo de la propuesta del contribuyente. A este respecto se debe mencionar que la normativa española contempla un plazo máximo para la obtención de un APA de 6 meses, ciertamente testimonial, pues en la práctica suele superarse por mucho. De acuerdo con las estadísticas elaboradas por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, publicadas por la Comisión Europea en octubre de 2015<sup>49</sup>, en España la negociación de un APA toma alrededor de 35 meses.

Así, en España los APAs son una especie de acto de negociación limitada, que se materializa no en un acuerdo, sino en una suerte de acto administrativo participado emitido unilateralmente por la Administración tributaria y sin tomar en consideración (jurídicamente hablando) la voluntad del contribuyente.

Algunos factores que robustecen nuestra hipótesis y que impiden ver a los APAs como una verdadera técnica convencional son:

- La rigidez del procedimiento y el rechazo del legislador a emplear un lenguaje más negocial

---

<sup>49</sup> Cfr. COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the end of 2014»; DOC: JTPF/009/2015/EN, Bruselas, 22 de octubre de 2015, pp. 1 y 2, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf0092015apastatistics2014.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0092015apastatistics2014.pdf). Fecha de consulta: 25 de febrero de 2016.



- La falta de salvaguardas procesales a favor del contribuyente frente a las dilaciones excesivas de la Administración tributaria
- La ausencia de un reconocimiento expreso de la eficacia jurídica del acuerdo
- La irrecurribilidad del silencio negativo de la Administración tributaria
- El condicionar la presentación de la solicitud previa a la identificación del contribuyente
- El acceso restringido a los APAs por parte de pequeñas y medianas empresas
- La ausencia de plazos de cara a evaluar y negociar el acuerdo
- La ausencia de guías, criterios generales y estadísticas respecto del uso del procedimiento, incluso el acceso a los nombres de los funcionarios encargados de su tramitación.
- La falta de un procedimiento que establezca los supuestos por los que la Administración puede cancelar o revocar el APA

Parece válido afirmar entonces que en España los APAs adolecen de la flexibilidad y el carácter negocial que debe caracterizar a estos acuerdos, retos sobre los que habrá que trabajar para que los acuerdos previos de valoración sobre operaciones vinculadas cobren operatividad y respondan a las necesidades que la fiscalidad internacional plantea.

Sobre esta base, intentaremos demostrar que, pese al desarrollo normativo que los APAs han tenido desde su incorporación en 1995 al ordenamiento español, han mantenido una esencia de rigidez que les impide evolucionar como solución convencional. Si bien el primer régimen jurídico de APAs consistía en una regulación más restrictiva que la actual, la esencia no ha variado: el diseño normativo de los APAs no ha permitido concebir a estos acuerdos como verdadera técnica negocial para la fijación anticipada de precios entre Administración y contribuyente.

Los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia no constituyen, en sentido estricto, técnicas para la resolución convencional del procedimiento. En España, los APAs solo importan un carácter convencional en el iter procedimental, no así respecto de su resultado, por lo que la resolución administrativa continúa revistiendo naturaleza unilateral; es decir, asumen la forma de resolución

administrativa tradicional, sin que se reconozca valor jurídico al acuerdo preparatorio alcanzado con anterioridad a la resolución que recoge su contenido.

Lo anterior evidencia, al menos desde la experiencia de los países de régimen administrativo tradicional, la enraizada tendencia a concebir al acto administrativo como único medio de gestión administrativa. Tendencia que se corrobora con la redacción misma del procedimiento actual para la obtención de APAs conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en donde aún se aprecia la reticencia a reconocer un carácter verdaderamente consensual a estos acuerdos. El legislador tributario se sigue rehusando a emplear un lenguaje más negocial, huyendo de palabras como acuerdo, pacto o convenio.

Es importante mencionar aquí que la denominación de “acuerdos previos” (*advance agreements*) no significa que este tipo de acuerdos deban ser, como ocurre en España, preparatorios y no sustitutivos de la resolución que pone fin al procedimiento APA. El uso del calificativo “previo” en la castellanización de su nombre solo responde al hecho de que se trata de acuerdos que se adoptan con anterioridad a la realización del hecho imponible; que se anticipan a las operaciones entre contribuyentes sujetas a precios de transferencia.

Así, consideramos que el programa APA español se caracteriza por su purismo procedimental y la rigidez de su contenido. Si bien es posible advertir algunos visos de flexibilidad en el programa APA actual, que entró en vigor en julio de 2015 con el RIS aprobado por el R.D. 634/2015, como desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades; los avances son muy tímidos. La técnica legislativa y la confección jurídica del programa APA siguen siendo las mismas desde hace más de veinte años. Parece que los APAs se quedaron estancados en los noventa; con la diferencia de que en esos entonces nadie hubiera podido asegurar el éxito de los acuerdos en la solución de los problemas de precios de transferencia, pues la mayoría de los países experimentaban la recepción de los APAs en sus respectivos ordenamientos.

Al menos en el caso español, como ocurre en el resto de países de Latinoamérica, la rigidez y formalidad en la regulación de los APAs no responde a las recomendaciones ni avances que a nivel internacional se han logrado en la materia. Hacen falta más

características negociales y más salvaguardas de seguridad jurídica. No se debe dejar de lado que la búsqueda de un APA parte de un enfoque de relación tributaria basada en el cumplimiento de cooperativo, el cual, entre otras cosas, consiste en que la Administración garantice unos mínimos de seguridad jurídica y se conduzca de forma tal que el contribuyente pueda predecir el sentido de sus actuaciones<sup>50</sup>. Sin embargo, consideramos que en diversos aspectos el programa APA español adolece de tales salvaguardas de predictibilidad y certeza. Aspectos que se desarrollarán a lo largo del trabajo con miras a identificar posibles soluciones que sirvan, no solo para optimizar los APAs en España sino, en general, el programa APA de cualquier jurisdicción.

#### IV. METODOLOGÍA, ENFOQUE Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN UTILIZADAS

El presente trabajo emplea la metodología de investigación documental, analítica, inductiva-deductiva, sistemática-jurídica, de análisis de Derecho internacional y de Derecho comparado.

Dado que nuestro objetivo es conducir una investigación de carácter monográfico e integral respecto del régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia, hemos intentado en todo momento seguir los pasos de la investigación rigurosa, empleando sucesivamente la metodología inductiva y deductiva.

Asimismo, siendo que la investigación documental es la base metódica de toda investigación jurídico-teórica<sup>51</sup>, para la elaboración de este trabajo se han utilizado, prácticamente, fuentes de tipo documental, tanto de carácter nacional como extranjeras. De ahí que la metodología de Derecho comparado se aplique de manera especial a lo largo del trabajo. No obstante, el análisis comparativo no se utiliza para explicar la forma en que se regulan los APAs en la legislación doméstica de una u otra jurisdicción,

---

<sup>50</sup> Véase: ENDEN, Eelco van der y BRONZEWSKA, Katarzyna, «The concept of cooperative compliance», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 68, no. 10, septiembre, 2014, p. 568.

<sup>51</sup> De acuerdo con BOTERO BERNAL, la investigación documental se base primordialmente en el método bibliográfico, el cual “consiste en la captación por parte del investigador de datos aparentemente desconectados, con el fin de que a través del análisis crítico se construyan procesos coherentes de aprehensión del fenómeno y de abstracción discursiva del mismo, para así valorar o apreciar nuevas circunstancias”. BOTERO BERNAL, Andrés, «La metodología documental en la investigación jurídica: alcances y perspectivas», *Opinión Jurídica*, Colombia, Universidad de Medellín, no. 4, julio-diciembre, 2003, p. 112.

sino más bien, se emplea en la recolección de ejemplos para el tratamiento o la posible solución de aspectos puntuales del procedimiento APA que interesan destacar para su contraste con el caso español y que, en consecuencia, permitirán la formulación de ideas y aportar una visión crítica al respecto. De manera especial, el análisis comparativo y la concentración de reflexiones sobre el programa APA de distintos países, propone alternativas y ofrece soluciones no solo para el caso español, sino para cualquier jurisdicción.

Dentro de este análisis, se ha optado por utilizar, primordialmente, la experiencia comparada de Australia, Canadá, Estados Unidos, India, Países Bajos y Reino Unido, las cuales han resultado ser las jurisdicciones más activas y con mayor desarrollo en materia de APAs en los últimos años<sup>52</sup>. Además, el análisis comparativo de estos países nos ayuda a obtener un mejor entendimiento de la forma en que los programas APA son diseñados alrededor del mundo. Junto con los materiales bibliográficos obtenidos respecto de estos países, se utiliza también la normativa reguladora del programa APA de cada uno de ellos.

A propósito de lo anterior, es importante mencionar que para efectos de este trabajo: 1) se ha dado preferencia al empleo de la palabra “artículo”, en lugar de sección y apartado; 2) se ha evitado en todo momento hacer un uso excesivo de transcripciones, optando por la síntesis personal que sea fiel expresión de las ideas de los autores que se citan; y 3) la transcripción literal se utiliza esencialmente para la cita de normas jurídicas.

Ahora bien, dado que nuestro objeto de estudio es también una figura jurídica del Derecho internacional público, la investigación se encuentra estrechamente ligada al Derecho tributario internacional y al Derecho de la Unión Europea. En este sentido, las Directrices de la OCDE y las Directrices elaboradas por el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en materia de APAs, se emplean a lo largo del

---

<sup>52</sup> Véase: BORSTEL, Thomas (director), «Global Transfer Pricing Survey. Addressing the challenges of globalization», Ernst & Young, 2011, p. 12, en especial figura 15: “Top five jurisdictions in which an APA has been used”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_-\\_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey\\_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf). Fecha de consulta: 30 de septiembre de 2016.

trabajo por cuanto constituyen herramientas de gran utilidad en el diseño de programas APA.

Dentro del análisis de Derecho internacional, también se utilizan como herramientas algunos otros trabajos publicados con carácter supranacional en materia de APAs, dentro de los que destacan el documento titulado: *Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach* –traducido al español como “Propuesta de Enfoque sobre legislación en materia de precios de transferencia”<sup>53</sup> – elaborado por el Secretariado de la OCDE en 2011, así como las guías en materia de APAs bilaterales publicadas en junio de 2004 por la *Pacific Association of Tax Administrators* (PATA), –denominadas *BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators*<sup>54</sup>.

Por otro lado, conviene enfatizar que nuestro objetivo último es conducir un análisis crítico respecto del diseño normativo del programa APA español. Por tanto, la naturaleza del problema que aquí se plantea es de índole constructiva o conceptual<sup>55</sup>: nuestra investigación se conduce a subsumir un concepto (los APAs) en un sistema de conceptos (la terminación convencional de los procedimientos tributarios); a fin de elaborar una teoría sistemática, que pueda ser válida en términos científicos<sup>56</sup>.

Así, dentro de la diversidad de enfoques que permiten acercarse al objeto de investigación<sup>57</sup>, nuestro trabajo se centra en el diseño y construcción normativa del

---

<sup>53</sup> Cfr. OCDE, “Transfer Pricing Legislation – A suggested approach”, *op. cit.*, nota 19.

<sup>54</sup> Cfr. PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS, «BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)», *op. cit.*, nota 28.

<sup>55</sup> De acuerdo con BOBBIO, frente a los problemas de investigación de naturaleza constructiva, se hallan aquellos de naturaleza empírica o interpretativa, cuya solución consiste en una serie de operaciones de comprensión o de interpretación de una mente o voluntad a través de los signos mediante los cuales se expresa. BOBBIO, Norberto, «El rigor en la ciencia jurídica», *Investigaciones jurídicas*, México, Universidad de Guanajuato, Facultad de Derecho, vol. XVIII-XIX, nos. 76-77, enero-diciembre, 2004, pp. 55 y 56.

<sup>56</sup> “El problema que enfrenta el científico del Derecho cuando enuncia una teoría, no es el de la verificabilidad, sino el de la ‘atendibilidad’ o el de la ‘validez’. Se dice que una teoría jurídica es científica cuando es atendible. Se dice que una teoría jurídica cuando es científica, es válida. La atendibilidad se refiere a la disposición con que la teoría es aceptada. La validez se relaciona con la inserción de la teoría en un determinado sistema. Ahora bien, tanto la atendibilidad como la validez son producto del rigor. Se dice que los resultados de una investigación son atendibles, con referencia al sujeto del acto, o son válidos, con referencia a la construcción del sistema, cuando la investigación ha sido llevada con rigor.” *Ibidem.* p. 53.

<sup>57</sup> De acuerdo con la doctrina, el lente del investigador parte siempre de alguna corriente iusfilosófica (iusnaturalismo, positivismo, realismo jurídico, determinismo, etc.). Véase: LOPERA QUIROZ, Olga Lucía, «Uso de las metodologías de investigación en el Derecho», *Estudios de Derecho*, Medellín,

programa APA español, es decir, se enfoca en la descripción y análisis de la norma jurídica, por lo que, desde este punto de vista, nuestra investigación sigue un enfoque, por decirlo de algún modo, iuspositivista<sup>58</sup>. No obstante, queremos dejar claro que nuestra labor no consiste en la observación del lenguaje del legislador, sino, más bien, en un análisis sistemático-jurídico<sup>59</sup> respecto de la forma en que el programa APA tiene anclaje dentro del ordenamiento tributario, así como la evolución que ha experimentado desde su introducción en 1995 como solución convencional.

Para conducir este análisis se han utilizado métodos cualitativos –con sus consecuentes estrategias y técnicas para la recolección, registro y análisis de información–, a fin de entender el fenómeno que los APAs representan en el Derecho tributario, mostrando sus ambigüedades y haciendo un análisis crítico y comparativo respecto de otros programas APA en el Derecho comparado. En este sentido, y con ánimo de facilitar el trabajo a la vista del lector, se han elaborado diversos cuadros, figuras y diagramas para ilustrar, resumir, contrastar o esquematizar las ideas que se desarrollan en los apartados de cada capítulo.

El nivel de profundidad del presente trabajo es, al mismo tiempo, de carácter exploratorio y explicativo<sup>60</sup>. Exploratorio por tratarse de un tema que no ha sido

---

Colombia, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Universidad de Antioquía, año LXVI, segunda época, no. 147, junio de 2009, p. 161.

<sup>58</sup> Es decir, se parte de la importancia del análisis en el uso de las palabras que emplea el legislador tributario en la confección de las normas jurídicas que regulan nuestro objeto de estudio, así como la definición, significado y uso de las palabras que utiliza para tales fines. Por ejemplo, la palabra “acuerdo”, cuya utilización en la normativa tributaria (Ley de los Derechos de los Contribuyentes, Ley General Tributaria, Ley del Impuesto sobre Sociedades, etc.) no parece corresponder con el significado gramatical del término.

<sup>59</sup> Según FIX-ZAMUDIO, el método sistemático jurídico considera al derecho como un todo que se encuentra estructurado y ordenado de manera coherente, a fin de dar unidad funcional e integral al sistema normativo. Dicho método no contempla únicamente la expresión literal de la ley en forma aislada, sino que propone la necesidad de valorarla de acuerdo con la totalidad del ordenamiento jurídico. Véase: FIX-ZAMUDIO, Héctor, «Algunos avances contemporáneos en la metodología y en la epistemología jurídicas», en GODÍNEZ MÉNDEZ, Wendy y GARCÍA PEÑA, José Heriberto (coords.), *Metodologías: Enseñanza e investigación jurídicas*, México, IIJ-UNAM-Tecnológico de Monterrey, 2015, p. 391.

<sup>60</sup> De acuerdo con VILLABELLA ARMENGOL, la investigación científica en el campo de la ciencia jurídica puede tener tres niveles de profundidad: exploratorio (cuando se inicia un camino novedoso o se efectúa sobre un objeto poco abordado, por lo cual su objetivo es sondear el tema y familiarizarse con la problemática), explicativo (cuando se establecen las causas de la problemática y se posibilita una comprensión respecto del comportamiento del objeto que se estudia) y de análisis descriptivo (cuando se exponen las características, propiedades y manifestaciones del objeto que se aborda a fin de tener una comprensión general del fenómeno). VILLABELLA ARMENGOL, Carlos Manuel, «La investigación científica en la ciencia jurídica», *IUS. Problemáticas jurídicas contemporáneas*, México, Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, nueva época, año III, no. 23, verano de 2009, pp. 13 y ss.

abordado con profusión por la doctrina (más adelante se hace una revisión de los estudios previos elaborados al respecto), y explicativo porque en todo momento se ha intentado establecer las causas que permiten entender la dinámica de comportamiento y evolución normativa de los APAs en España, para lo cual, se recurre también, en momentos puntuales, al análisis descriptivo, exponiendo las características y notas esenciales de cuestiones específicas del procedimiento APA para, posteriormente, aportar una visión crítica y propositiva. Junto con todo ello, se ha intentado recabar información de los distintos operadores que se ocupan de los APAs, a fin de estar en lo más próximo posible a la experiencia aplicativa de estos acuerdos y sus implicaciones para los contribuyentes. Con ello, se pretende ofrecer propuestas de acción frente al problema analizado.

Asimismo, se debe precisar que, a fin de mantener la definición corta y simple, en ocasiones se empleará el término APA –acrónimo de *Advance Pricing Agreements* o *Advance Pricing Arrangements*– como sinónimo de la figura que la normativa del Impuesto sobre Sociedades denomina “Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas”. No obstante, se deja claro que ambos institutos, los APAs y los acuerdos previos, presentan diferencias sustanciales de las cuales se da cuenta a lo largo del trabajo. De igual modo, salvo que se indique lo contrario, el término “acuerdos previos de valoración” se utiliza siempre para referir a los acuerdos previos en materia de precios de transferencia; sin olvidar que, como ya se ha dicho, nuestro objeto de estudio es una especie de acuerdo previo de valoración.

## V. PREMISAS BÁSICAS UTILIZADAS

El presente trabajo emplea una serie de premisas que a continuación se definen básicamente. Estas premisas son: 1) programa APA y procedimiento APA; 2) personas o entidades vinculadas; 3) principio de libre competencia (*arm's length principle*); y, 4) precio de transferencia y los métodos para la determinación de precios.

### 1. Programa APA y procedimiento APA

Entendemos por programa APA al conjunto de procedimientos que establecen las reglas y principios que rigen los aspectos relacionados con los *Advance Pricing*

*Agreements* (o “acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas”, en la denominación empleada por la normativa española), desde su tramitación, hasta su modificación, revisión, prórroga, renovación, cancelación y revocación. Así, dentro del programa APA coexisten diversos procedimientos, siendo el más importante, como es lógico, el procedimiento inicial para su obtención, llamado simplemente procedimiento APA.

Por tanto, al hablar de procedimiento APA se hace referencia al conjunto de fases o etapas procesales que son necesarias para lograr un APA con la Administración tributaria. De manera general, este procedimiento APA consta de cuatro fases: 1) los encuentros preliminares, que constituyen una serie de encuentros informales entre contribuyente y Administración de cara a evaluar la viabilidad del acuerdo; 2) el inicio del procedimiento, que consiste en la presentación formal de la solicitud APA por parte del contribuyente y la instrucción del procedimiento; 3) la tramitación, que incluye las actividades de evaluación de la solicitud, así como las de negociación del acuerdo; y, 4) la terminación del procedimiento, en la que se decide sobre la suscripción o no del acuerdo.

No obstante, es común encontrar en la literatura referencias al procedimiento APA como sinónimo de programa APA, uso que consideramos válido, siempre y cuando se tenga presente la diferencia entre el procedimiento principal y el resto de procedimientos que inciden en el tratamiento y administración de los APAs. Partiendo de esta perspectiva, el procedimiento APA es entonces un conjunto de procedimientos que regulan las actividades tendentes a la instrucción, resolución, vigilancia y control de este tipo de acuerdos. Este enfoque de procedimiento único es que el parece adoptar la normativa española.

## **2. Personas o entidades vinculadas**

La Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, detalla qué se debe entender por personas o entidades vinculadas, estableciendo diversos supuestos para tal efecto. Así, de acuerdo con su artículo 18.2, se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios partícipes



- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Es importante mencionar que en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25%, lo cual constituye un cambio sustancial respecto de la anterior Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que establecía un perímetro de vinculación de al menos 5% en el ámbito de la relación socio-sociedad<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Cabe señalar que este no fue el único cambio introducido por la Ley 27/2014. La redacción actual del artículo 18.2 LIS suprimió también diversos supuestos de vinculación contemplados por el artículo 16.3 de la Ley 36/2006, entre los que se mencionan, por orden de importancia, los siguientes: 1) una entidad y los socios partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo; 2) una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en dicho territorio; y, 3) dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas. En otras palabras, esto significa que los supuestos mencionados ya no deben ser considerados como criterios de vinculación entre personas y entidades vinculadas. Para un mayor acercamiento sobre el tema véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de

### 3. Principio de libre competencia (*arm's length principle*)

El *arm's length principle* –traducido al español como principio de plena competencia, de libre mercado, o de libre concurrencia–, es el principio inspirador en materia de precios de transferencia y se encuentra consagrado en los artículos 7 y 9 de los Modelos de Convenios Fiscales de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio<sup>62</sup>, y de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (ONU) sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, respectivamente, así como en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición y en la legislación interna de la mayoría de los países. En el caso español, se recoge en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS<sup>63</sup>.

De acuerdo con la doctrina<sup>64</sup>, este principio surgió como mecanismo habilitante de la corrección valorativa que debía realizarse al resultado surgido de la aplicación del principio de contabilidad separada, con la intención de ajustarlo a una correcta asignación interjurisdiccional de rentas. Así, el *arm's length* constituye hoy un principio de distribución del poder tributario entre los Estados<sup>65</sup>, que procura una distribución de beneficios como la que se daría si las partes vinculadas fueran en realidad entidades independientes actuando en condiciones normales de mercado<sup>66</sup>.

---

transferencia: normativa y tendencias», en SERRANO ANTÓN, Fernando (director), *Fiscalidad Internacional*, 6ª ed., Madrid, CEF, 2015, Serie Monografías no. 15, pp. 626 y ss.

<sup>62</sup> El artículo 9.1 del Modelo de Convenio de la OCDE dispone que: “[where] conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

<sup>63</sup> Artículo 18.1 LIS: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.”

<sup>64</sup> Véase: GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, «Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: La aplicación del principio de libre competencia. Valoración a valor de mercado», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016, p. 20.

<sup>65</sup> GARCÍA NOVOA, César, «Precios de transferencia: situación actual y cuestiones de futuro», en BRITTO, Demeis y CASEIRO, Marcos Paulo (coords.), *Direito tributário internacional. Teoria e prática*, São Paulo, Thomson Reuters-Editora Revista Dos Tribunais, 2014, pp. 281 y 282.

<sup>66</sup> En palabras de WITTENDORF: “The arm's length principle involves a valuation of controlled transactions where the yardstick is market transactions. From the point of view of taxation policy the choice of the arm's length principle is justified by the fact that it contributes to tax equality and neutrality between associated enterprises and independent enterprises.” Véase: WITTENDORF, Jens, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Países Bajos, Wolters Kluwer, Series on International Taxation, no. 35, 2010, p. 7. Sobre los cambios en el principio de libre competencia

Las dificultades prácticas en la aplicación de este principio parecen haber llevado a la OCDE a redirigir el enfoque hacia el *profit split* o método de distribución del beneficio. Sin embargo, en tanto los principios que subyacen en el ámbito de los precios de transferencia no se aborden desde perspectivas distintas al *arm's length*, el principio de libre competencia continuará fungiendo como presupuesto legitimador en materia de APAs<sup>67</sup>.

Además de lo anterior, conviene indicar que en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, el legislador tributario, haciendo eco del enfoque tradicional de preeminencia del *arm's length*, dispone que las solicitudes APA, más concretamente, las propuestas de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas, deben fundamentarse en el principio de libre competencia (artículo 18.9 LIS); de modo que la aplicación del *arm's length* continúa vigente para nuestro objeto de estudio.

#### **4. Precio de transferencia y métodos para la determinación de precios**

Desde el punto de vista económico, los precios de transferencia son el precio al que intercambian sus bienes o servicios las entidades vinculadas cuando realizan operaciones transfronterizas<sup>68</sup>.

Partiendo de esta noción, a través de los precios de transferencia se determina el ingreso o beneficio económico que ha de percibir cada una de las partes involucradas

---

generados a raíz de BEPS, véase del mismo autor: «BEPS action 8-10: Birth of a new arm's-length principle», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 81, no. 4, 2016.

<sup>67</sup> En el mismo sentido: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 873.

<sup>68</sup> En palabras de HENSHALL: “*transfer pricing is the amount that is charged between related parties, when they transact. One way to understand transfer pricing is to think of an organisation's global business profits as a pie which need to be divided up between different countries who have contributed to its making and that division should be undertaken in a principled and justifiable manner.*” HENSHALL, John, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, Reino Unido, Bloomsbury-Deloitte, 2013, p. 1. En la doctrina española diversos autores se han ocupado de definir la noción de precio de transferencia. Así, por ejemplo, GARCÍA PRATS señala que “el precio de transferencia puede definirse como el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo o a una entidad o parte de dicho grupo. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos: a) una transacción económica valuable, que es b) realizada entre dos partes relacionadas o asociadas”. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, «Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 117, 2005, p. 36. Para un interesante análisis de carácter integral del problema que representan los precios de transferencia desde diversas ópticas (la teoría económica, la contabilidad, la teoría administrativa, la programación matemática, etc.), se recomienda ampliamente: ECCLES, Robert G., *The Transfer Pricing Problem. A theory for practice*, Estados Unidos, Lexington Books, 1985, pp. 15-40.

por las transacciones transfronterizas que se realizan. En este sentido, los precios de transferencia son relevantes en el ámbito tributario porque ayudan a la determinación la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que se someterá a gravamen en cada una de las jurisdicciones involucradas en las transacciones transfronterizas<sup>69</sup>.

Para fines de igualdad tributaria y neutralidad en la imposición, la fijación de los precios de transferencia se rige, invariablemente, por el *arm's length principle*. Esto significa que la determinación del beneficio económico que corresponde a cada entidad vinculada debe realizarse con base en la distribución que se daría si las partes vinculadas fueran en realidad entidades independientes actuando en condiciones normales de mercado.

Así, en la medida en que la noción de precio de transferencia está estrechamente ligada al principio de libre competencia, quedan fuera de esta noción las operaciones que realizan las entidades vinculadas con miras a redistribuir, a través del aumento o disminución de los precios de forma artificial, los resultados obtenidos por el conjunto del grupo entre las diferentes empresas que lo conforman, a fin de favorecer a alguna de ellas.

Dicho de otro modo, los precios de transferencias no implican, por sí mismos, posibles prácticas de evasión fiscal<sup>70</sup>. En todo caso, y siguiendo el *Practical Manual on*

---

<sup>69</sup> Véase: NACIONES UNIDAS, «Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries», Estados Unidos, ONU, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2013, p. 4, párr. 1.2, [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf). Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2016.

<sup>70</sup> No obstante, cabe aclarar que la noción de precio de transferencia se ha entendido desde un enfoque de elusión tributaria por parte de la doctrina jurisdiccional española. Así, el Tribunal Supremo español ha establecido que “existe precio de transferencia cuando en la relación económica existente entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquel que se habría acordado entre dos sociedades independientes”. De acuerdo con el Tribunal Supremo: “La finalidad primordial de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllos. Este traslado de beneficios mediante los precios de transferencia se realiza, igualmente, entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales con el fin de colocar los beneficios en los países de menor nivel impositivo”. Véase: STS de 9 de diciembre de 2011 (F.J. 1º).

Este enfoque “negativo” (por decirlo de algún modo) de los precios de transferencia también ha tenido recepción en la doctrina tributaria. Así por ejemplo, LÓPEZ RODRÍGUEZ define a los precios de transferencia como: “la valoración atribuida a operaciones económicas entre sujetos dependientes y que no se corresponde con el que se hubiera determinado en condiciones libres de mercado”. LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, «Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de

*Transfer Pricing for developing countries*, publicado en 2013 por Naciones Unidas, cuando el precio fijado no concuerde con el que hubieran pactado partes independientes en condiciones normales de mercado, lo correcto sería hablar de “*mispricing*”, “*incorrect pricing*” u “*unjustified pricing*”, pero no de *transfer pricing*<sup>71</sup>.

Ahora bien, ¿cómo se determinan los precios de transferencia? Para la fijación del precio de transferencia de una operación se puede optar, esencialmente, por alguno de los dos siguientes procesos: o bien dividir la totalidad de ingresos o beneficios de la operación entre las partes vinculadas, o bien comparar las operaciones vinculadas con operaciones entre entidades independientes<sup>72</sup>.

Ambos procesos permiten distinguir dos grandes bloques de métodos para la determinación del valor normal de mercado: aquellos basados en la transacción (método del precio libre comparable, método del coste incrementado y método del precio de reventa) y aquellos basados en el beneficio (método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional)<sup>73</sup>. Todos estos métodos son desarrollados por las

---

transferencia», *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, no. 179, 1999, p. 89. Noción que también es recogida por CRUZ PADIAL cuando afirmar que: “puede existir un precio de transferencia cuando se realiza una transacción entre dos sociedades pertenecientes al mismo grupo nacional o multinacional y se hace al precio distinto del que habrían pactado dos entidades independientes”. CRUZ PADIAL, Ignacio, «Precios de transferencia: delimitación y modificación por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías, no. 7, 2007.

<sup>71</sup> De acuerdo con el párrafo 1.1.7 del Manual: “*Transfer pricing thus does not necessarily involve tax avoidance, as the need to set such prices is a normal aspect of how MNEs must operate. Where the pricing does not accord with internationally applicable norms or with the arm’s length principle under domestic law, the tax administration may consider this to be “mispricing”, “incorrect pricing”, “unjustified pricing” or non-arm’s length pricing, and issues of tax avoidance and evasion may potentially arise...*”. Véase: NACIONES UNIDAS, «*Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries*», *op. cit.*, nota 69, p. 2.

<sup>72</sup> Como es sabido, el proceso de la comparación es sobre el que ha descansado la fiscalidad internacional en materia de precios de transferencia durante las últimas décadas, fruto del consenso internacional en el ámbito de la OCDE y de las Naciones Unidas; consenso que ha permitido a los países paliar los problemas derivados de la determinación de precios y evitar la doble tributación. En este sentido véase: RUBIO CUADRADO, Felipe, «Análisis de comparabilidad», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016, p. 333. No obstante, se debe señalar que el enfoque actual de la OCDE a raíz del programa BEPS plantea un cambio hacia la preferencia por la distribución del beneficio (*profit split*).

<sup>73</sup> Para profundizar en las circunstancias en que específicamente suelen aplicarse cada uno de estos métodos se recomienda la siguiente literatura: FEINSCHREIBER, Robert y KENT, Margaret, *Transfer Pricing Handbook. Guidance for the OECD regulations*, Estados Unidos, Wiley Corporate F&A, 2012, pp. 154 y ss.; HENSHALL, John, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, *op. cit.*, nota 68, pp. 25-33; FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario, *et al.*, en RUSSO, Raffaele (editor), *Fundamentals of International Tax Planning*, Ámsterdam, IBFD, 2007, pp. 35-38; TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Métodos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016, pp. 383-397; y PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración»,

Directrices de la OCDE y recogidos por los ordenamientos nacionales en la mayoría de los países. Así, en el caso español, el artículo 18.4 LIS dispone que para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- Método del precio libre comparable (*comparable uncontrolled price method* o CUP), por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método del coste incrementado (*cost plus method*), por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método del precio de reventa (*resale minus method*), por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método de la distribución del resultado (*profit split method*), por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

- Método del margen neto operacional (*transactional net margin method* o TNMM), por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Cabe mencionar que la normativa vigente no precisa una jerarquía para la aplicación de los métodos para la determinación de precios<sup>74</sup>, decantándose por la regla del “mejor método”. Así, conforme el artículo 18.4 de la Ley 27/2014, aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir de 2015, tanto el contribuyente como la Administración tributaria, en consonancia con lo dispuesto por las Directrices de la OCDE, deben optar por el método que ofrezca unos resultados que mejor garanticen el respeto al principio de libre competencia, vistas las circunstancias específicas de las operaciones que se valoran y teniendo en cuenta la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas<sup>75</sup>.

No obstante, cuando no sea posible aplicar los métodos anteriores –ya sea porque no existan operaciones comparables entre partes independientes o porque existiendo tales no sea posible corregir los defectos de comparabilidad–, el artículo 18.4 LIS admite la posibilidad de utilizar otros métodos y técnicas de valoración

---

<sup>74</sup> A diferencia de la redacción derogada del artículo 16.4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, que sí establecía una jerarquización para la aplicación de los métodos para la determinación de precios, favoreciendo la aplicación de los métodos basados en la transacción sobre aquellos basados en el beneficio. Cabe mencionar que dicha jerarquía fue suprimida para alinear la normativa interna con las Directrices de la OCDE y admitir así la aplicación de cualquier método que respete el principio de libre competencia. Al respecto véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 61, p. 628; y PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 865 y ss.

<sup>75</sup> Al respecto véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Métodos de valoración», *op. cit.*, nota 73, pp. 398 y 399; y PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 865.

generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia, sin especificar cuáles pueden ser tales métodos o técnicas<sup>76</sup>.

Adicionalmente debe señalarse que, por lo general, no se considera necesario la utilización de más de un método para valorar una operación vinculada<sup>77</sup>. Sin embargo, dado que el artículo 18.4 LIS enfatiza la importancia de la información disponible para seleccionar el método más adecuado, se debe tomar en cuenta la disponibilidad de la información respecto de la operación que se analiza, de modo que si la primera elección de un método no resulta el más idóneo por ser insuficiente la información con que se cuenta, se debe seleccionar un segundo método y proceder de igual forma hasta obtener unos resultados cuya fiabilidad pueda presumir el cumplimiento del principio de libre competencia<sup>78</sup>.

Por último, debe señalarse que la normativa interna en materia de métodos para la determinación del valor normal de mercado y, en general, en materia de operaciones vinculadas, debe interpretarse, según dispone el preámbulo de la Ley 27/2014, “*en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (Directrices) y con las Recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea (UE) en la medida que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto o en su normativa de desarrollo*”. En este sentido, y ante el carácter un tanto escueto del artículo 18.4 LIS, es recomendable recurrir siempre a las Directrices de la OCDE al momento seleccionar el mejor método para determinar el valor normal de mercado de las operaciones que se analizan.

## VI. ESTUDIOS PREVIOS

La elección de los APAs o acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia como objeto de la investigación se debe a la ausencia de trabajos

---

<sup>76</sup> De acuerdo con PÉREZ RODILLA, la posibilidad de utilizar otros métodos y técnicas de valoración a los generalmente aceptados se plantea, por ejemplo, a los casos relativos a la valoración de operaciones con intangibles, de operaciones societarias de transmisión de empresas o de participaciones realizadas fuera de mercados regulados de valores. Véase: PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 866.

<sup>77</sup> De acuerdo con la doctrina, en la práctica, la utilización de un segundo método se realiza para corroborar que la valoración inicial conforme un primer método es la adecuada, o bien, para justificar que la utilización de más de un método llega a resultados análogos. *Idem*.

<sup>78</sup> En el mismo sentido: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Métodos de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 399.



sistematizadores al respecto. Para la elaboración de este estudio se hizo una revisión exhaustiva de la literatura especializada en el tema, tanto por la doctrina española como por la doctrina extranjera.

En la doctrina española, son pocos los estudios integrales de carácter académico que se han ocupado del tratamiento específico de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia. Hasta ahora, los estudios que se han elaborado han sido parciales, con un enfoque muy particular o como análisis en bloque de los medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria<sup>79</sup>. Nosotros nos proponemos elaborar un estudio integral que aborde los APAs como solución convencional.

Tratándose específicamente de nuestro objeto de estudio, desde que el primer régimen jurídico de APAs introducido en España por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, se ha producido una copiosa literatura que ha abordado el tema desde diferentes aristas, tales como: los aspectos procedimentales de los APAs (CALVO<sup>80</sup> y CAVESTANY<sup>81</sup>); la legislación española en la materia (CASERO<sup>82</sup> y CORDÓN<sup>83</sup>); desde la óptica del informe sobre precios de transferencia de la OCDE (CAVESTANY<sup>84</sup> y GONZÁLEZ<sup>85</sup>); o la recepción de los APAs en el ordenamiento español (CARBAJO<sup>86</sup>;

---

<sup>79</sup> Véase, por ejemplo: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, IEF, Serie Estudios Jurídicos, 2006.

<sup>80</sup> Véase: CALVO VÉRGEZ, Juan, «Los acuerdos fiscales en el Derecho tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: Aspectos sustantivos y procedimentales», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, no. 249, diciembre de 2003.

<sup>81</sup> Véase: CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia, «Aspectos procedimentales de los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, Madrid, Escuela de Hacienda Pública, no. 30, 1995.

<sup>82</sup> Véase: CASERO BARRÓN, Ramón, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación española del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, España*, vol. XLV, no. 238, 1995.

<sup>83</sup> Véase: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, «Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (A.P.A.)», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías, no. 249, 1996.

<sup>84</sup> Véase: CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia, «Los precios de transferencia en la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías no. 245, 1996.

<sup>85</sup> Véase: GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, «Precios de transferencia (El nuevo informe integrado de la OCDE)», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, Madrid, Escuela de Hacienda Pública, no. 26, enero-marzo, 1994.

<sup>86</sup> Véase: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español», *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, no. 140, 2011.

LÓPEZ<sup>87</sup>; MARTÍN QUERALT<sup>88</sup>). Como puede apreciarse, todos estos estudios parten de enfoques especiales, de modo que el análisis ha quedado limitado a los propósitos descritos.

No obstante, es posible encontrar literatura que se ha ocupado de formular una crítica integral al programa APA español (GONZÁLEZ<sup>89</sup>; HORTALÁ<sup>90</sup>; LÓPEZ DE HARO, ORTEGA y MONTES<sup>91</sup>), tal como lo acometemos en el presente trabajo, sin embargo, estos estudios han quedado superados a raíz del programa APA introducido por el RIS aprobado por el R.D. 634/2015, como desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Aunque también hay que mencionar que se han publicado ya algunos estudios sobre el programa APA vigente (CRUZ<sup>92</sup>; HORTALÁ y SOLER<sup>93</sup>; LÓPEZ DE HARO, CABELLO y GIL<sup>94</sup>), mismos que se han utilizado a lo largo de este trabajo para reforzar o criticar algunos planteamientos.

Algo similar ocurre en la literatura extranjera. Los APAs suelen tratarse como un apartado mínimo dentro de los manuales especializados que hacen una revisión general al régimen de precios de transferencia de diversos países alrededor del mundo. (ADAMS<sup>95</sup>; BAKKER y LEVEY<sup>96</sup>). Las revisiones más recientes datan de 2015

---

<sup>87</sup> Véase: LOPEZ RIBAS, Silvia, «Precios de transferencia: soluciones pactadas: propuestas de valoración previas», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías, no. 16, 2010.

<sup>88</sup> Véase: MARTÍN QUERALT, Juan, «Algo más que una reforma; los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Tribuna Fiscal. Revista tributaria y financiera*, Valencia, CISS, no. 66, octubre, 1996.

<sup>89</sup> Véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», en AA.VV., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Valladolid, Lex Nova, 2010.

<sup>90</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan, «Los acuerdos previos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid, CEF, 2010.

<sup>91</sup> Véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, R., ORTEGA CALLE, M. y MONTES URDÍN, J., «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», en Serrano Antón, Fernando (director), *Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., Madrid, CEF, 2010, Serie Monografías no. 15.

<sup>92</sup> Véase: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», en CORRAL GUADAÑO, Ignacio (director), *Manual de fiscalidad internacional*, 4ª ed., vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Hacienda Pública, 2016.

<sup>93</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.

<sup>94</sup> Véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», en SERRANO ANTÓN, Fernando (director), *Fiscalidad Internacional*, 6ª ed., Madrid, CEF, 2015, Serie Monografías no. 15.

<sup>95</sup> Véase: ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.

<sup>96</sup> Véase: BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.

(AUVERGNE, GUTIÉRREZ y HAMZAOU<sup>97</sup>; GERDES, MUSTAFAYEV y BOMBEKE<sup>98</sup>) y han sido utilizadas para soportar el análisis de Derecho comparado.

Por otro lado, existe un cúmulo considerable de artículos especializados tanto en el contexto del Derecho interno de diversos países, como del Derecho internacional. Desde la perspectiva exclusivamente doméstica, destacan los estudios que abordan el programa APA de: Australia (JOSEPH<sup>99</sup>; MARKHAM<sup>100</sup>; WALKER<sup>101</sup>); Estados Unidos (BIRNKRANT<sup>102</sup>; GIMBEL<sup>103</sup>; HOROWITZ y MARTIN<sup>104</sup>; YABLONICKY y MANTEGANI<sup>105</sup>); India (PATEL y PRADHAN<sup>106</sup>; PHATARPHEKAR y ARORA<sup>107</sup>; SOAN y GANJU<sup>108</sup>); Países Bajos (JIE-A-JOEN, BAGISLAYICI y GEEVERS<sup>109</sup>); Reino Unido (BEETON y CLAYSON<sup>110</sup>), así como de otras jurisdicciones<sup>111</sup>. Si bien estos materiales

---

<sup>97</sup> Véase: AUVERGNE, Janne-Eve, GUTIÉRREZ, Carlos, HAMZAOU, Ridha, *et. al.*, (editores), *Global Corporate Tax Handbook 2015*, Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.

<sup>98</sup> Véase: GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.

<sup>99</sup> Véase: JOSEPH, Anton, «Australia. Advance Pricing Agreements», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 3, marzo-abril, 2015.

<sup>100</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, «Advance Pricing Arrangement Reform in Australia: Was it worth the wait?», *Intertax*, Amsterdam, Kluwer Law International, vol. 4, no. 1, enero, 2012.

<sup>101</sup> Véase: WALKER, John, «Australia. Seeking certainty – Advance ruling practices», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, marzo-abril, 2014.

<sup>102</sup> Véase: BIRNKRANT, Henry J., «Will the Service's New approach to APAs prove to be more efficient and effective?», *Journal of Taxation*, WG&L Journals, vol. 120, no. 3, marzo, 2014.

<sup>103</sup> Véase: GIMBEL LEWIS, Patricia, «The new APMA procedures – cosmetic or cosmic?», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 43, no. 3, 2014.

<sup>104</sup> Véase: HOROWITZ, Mark y MARTIN, Mark R., «Update to IRS APA procedures: review and commentary», *International Tax Journal*, Estados Unidos, CCH Group, Wolters Kluwer, vol. 40, no. 2, marzo-abril, 2014.

<sup>105</sup> Véase: YABLONICKY, Elizabeth y MANTEGANI, Barbara, «Rev. Proc. 2015-41: A needed reboot of the IRS Advance Pricing Agreement Process», *Tax management transfer pricing report*, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 24, no. 10, 2015.

<sup>106</sup> Véase: PATEL, Vispi T. y PRADHAN, Yashodhan D., «India. Advance Pricing Agreement Programme», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 1, enero-febrero, 2013.

<sup>107</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan y ARORA, Akash, «India. Advance Pricing Agreements: The journey thus far», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 3, mayo-junio, 2014. De PHATARPHEKAR véase también: «2014 Advance Pricing Agreement Program: Dawn of a new era in Indian dispute resolution», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 15, no. 6, 2014.

<sup>108</sup> Véase: SOAN, Anurag y GANJU, Shreya, «India. Advance Pricing Agreements», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, no. 1, enero-febrero, 2014.

<sup>109</sup> Véase: JIE-A-JOEN, Clive, BAGISLAYICI, Güney y GEEVERS, Jeroen, «New Dutch decrees confirm procedures, requirements regarding financial service entities, APA, ATR requests», *Tax management transfer pricing report*, Ámsterdam, vol. 23, no. 9, 2014.

<sup>110</sup> Véase: BEETON, Danny y CLAYSON, Murray, «Advance Pricing Agreements: The UK perspective», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 15, no. 9, 2014.

<sup>111</sup> Por ejemplo: China (LIU, Jinghua, «China. Seeking certainty – Advance ruling practices», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, marzo-abril, 2014); Francia (GIBERT, Bruno, «Consolidating and developing the French Advance Pricing Agreement Procedure» *op. cit.*, nota 30.); Grecia (PERROU, Katerina, «Greece. APA Guidance released by tax authorities», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 2, marzo-abril, 2015); Hong Kong (RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012»,

han sido de gran valía, su uso bajo la perspectiva de nuestro objetivo de investigación resulta un tanto limitado, pues la mayoría de dichos materiales tiende a enfocarse en los problemas específicos del caso que se examina.

En este sentido, no resultan muy comunes los artículos de enfoque comparativo entre los programas APA de dos o más jurisdicciones (MARKHAM<sup>112</sup>; WRAPE, CORONADO y TORGENSEN<sup>113</sup>; WRAPE, GOLDBER y MULVIHILL<sup>114</sup>). De ahí que nuestro trabajo pueda resultar útil al ser de los pocos estudios que contrastan la regulación española con la experiencia comparada. A este respecto, en la doctrina española solo parecen existir dos estudios que han intentado abordar el tema de los APAs desde la perspectiva comparada con la experiencia de Estados Unidos (PÉREZ<sup>115</sup> y GÓMEZ-POMAR<sup>116</sup>); estudios ambos que datan de hace más de veinte años y que, por tanto, han quedado obsoletos.

La única monografía sobre la que se tiene conocimiento que analiza el programa APA a partir de la metodología de Derecho comparado se publicó en 2012 y consiste en un análisis de los programas APA de Australia y de Estados Unidos (MARKHAM<sup>117</sup>). Sin embargo, las referencias al caso estadounidense han quedado superadas pues, como se ha dicho, el procedimiento de Estados Unidos se actualizó completamente con la publicación del *Revenue Procedure 2015-41* en septiembre de 2015. De ahí el interés

---

*International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 4, julio-agosto, 2012); Italia (PERACIN, Gianfranco y BENETTIN, Sarah, «Italy. Tax Administration releases data on international standard ruling procedures and first international Advance Pricing Agreements», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no. 4, julio-agosto, 2013); Tailandia (BOONSONGPRASERT, Sorraya, «Thailand. The Advance Pricing Agreement Process – A mixed blessing?», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, vol. 19, no. 4, julio-agosto, 2013), Turquía (ÖNER, Cihat, «Legal nature of Advance Pricing Agreements under turkish law: A comparative analysis», *Intertax*, Wolters Kluwer, vol. 40, nos. 8-9, agosto-septiembre, 2012), por mencionar algunos.

<sup>112</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, «The advantages and disadvantages of using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience», *Intertax*, Ámsterdam, Kluwer Law International, vol. 33, no. 5, mayo, 2005.

<sup>113</sup> Véase: WRAPE, Steven C., CORONADO, Luis y TORGENSEN, Stan, «Advance Pricing Agreement Procedures: US vs. Mexico», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 80, no. 9, agosto, 1998.

<sup>114</sup> Véase: WRAPE, Steven C., GOLDBER, Sandy y MULVIHILL, Paul, et. al., «APA procedures in the United States and Canada: Side-by-side comparison», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 60, no. 4, octubre, 2010.

<sup>115</sup> Véase: PÉREZ RODILLA, Gerardo, «La nueva regulación de los precios de transferencia en los Estados Unidos. El informe de la OCDE de 1993 sobre esta materia», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, España, Escuela de Hacienda Pública, no. 26, 1994.

<sup>116</sup> Véase: GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, Julio, *Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia: una reflexión desde la experiencia Americana*, España, Instituto de Estudios Fiscales, no. 14/94, 1994.

<sup>117</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, Wolters Kluwer, 2012.

por elaborar una monografía respecto del régimen jurídico de los APA en España, que a la sazón de la metodología comparada, hilvane sistemáticamente la regulación del procedimiento de diversos países con miras a revelar una visión general del mismo e identificar los puntos débiles y fuertes del procedimiento, para luego, extraer las conclusiones pertinentes.

Por todo lo anterior, el presente trabajo pretende ser el primer estudio de carácter monográfico<sup>118</sup> e integral, en lengua castellana, que se realiza sobre el programa APA vigente en el Derecho tributario español y que, al mismo tiempo, intenta elaborar el diseño sintético de una teoría general de los APAs.

## VIII. ESTRUCTURA GENERAL DE LA TESIS

El trabajo se divide en cinco capítulos. El capítulo primero se dedica al enfoque metodológico de la investigación, justificando la actualidad del tema, así como la caracterización del problema que se estudia (los APAs) desde el enfoque internacional, comunitario y doméstico. Ello permite un primer acercamiento al fenómeno que se analiza, así como enunciar la naturaleza del problema, los alcances, hipótesis central y metodología de investigación empleada. Junto con ello, se describen las herramientas y materiales utilizados y se hace un repaso de los estudios previos que sobre los APAs se han producido tanto en sede nacional como extranjera.

En este sentido, el primer capítulo establece las bases metodológicas del trabajo y centra el objetivo final del mismo: conducir un análisis crítico respecto de la regulación de los acuerdos previos de valoración sobre personas y entidades vinculadas conforme la normativa española vigente (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y su desarrollo reglamentario por el R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) e identificar, a la luz del Derecho internacional y de la experiencia comparada, las posibles áreas de mejora para optimizar a los APAs como técnica convencional dentro

---

<sup>118</sup> Entendemos por monografía: “la descripción minuciosa de una ciencia o parte de la misma, de una región, de una época o de un tema muy particular”. Véase: GARCÍA FERNÁNDEZ, Dora, «La metodología de la investigación jurídica en el siglo XXI», en GODÍNEZ MÉNDEZ, Wendy y GARCÍA PEÑA, José Heriberto (coords.), *Metodologías: Enseñanza e investigación jurídicas*, México, IIJ-UNAM-Tecnológico de Monterrey, 2015, p. 462.

del sistema tributario español y, al mismo tiempo, construir una teoría general de los APAs.

En el capítulo segundo se analiza el uso de técnicas convencionales en el Derecho tributario español, poniendo especial énfasis en los APAs, cuya introducción en el ordenamiento español bajo la figura de los denominados *acuerdos previos de valoración* en la normativa del Impuesto sobre Sociedades a finales del siglo pasado, fue la punta de lanza para que el legislador habilitara con carácter general el empleo de los acuerdos previos de valoración para la composición negociada de intereses, primero en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, posteriormente, en la Ley General Tributaria.

Dentro de este análisis, se estudia la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que significó la apertura del procedimiento administrativo a las técnicas convencionales, así como la reciente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones, que derogó la Ley 30/1992 y con la que el legislador enfatizó una vez más el carácter especial de las normas fiscales, dejando pasar la oportunidad de establecer unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico para la celebración de acuerdos en los procedimientos de aplicación de los tributos. Por tanto, en defecto de una norma análoga que habilite con carácter general el empleo de técnicas negociales en el Derecho tributario, la terminación convencional de los procedimientos administrativos establecida ahora en el artículo 86 LPACAP, en tanto norma habilitante de producción de soluciones consensuales, continúa siendo de aplicación supletoria en materia tributaria.

Asimismo, se estudia la admisibilidad de lograr acuerdos con la Administración como forma de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos. Como se verá, este capítulo será importante para concluir que los APAs, conforme a la regulación que el ordenamiento tributario español hace de ellos bajo la figura de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, son acuerdos de voluntades preparatorios y no sustitutivos del acto resolutorio que pone fin al procedimiento administrativo que los

regula, por lo que, desde nuestra óptica, no constituyen propiamente un ejemplo de técnica convencional en estricto sentido.

Por otro lado, se examina el nacimiento y la evolución que los APAs han experimentado como solución convencional dentro del Derecho tributario español, haciendo un repaso crítico de los tres regímenes jurídicos o programas APA que han existido desde la introducción de esta figura en 1995, así como de la generalización de los acuerdos previos de valoración en la Ley de los Derechos de los Contribuyentes y en la Ley General Tributaria. Este examen permitirá establecer la delimitación teórica de los APAS como solución convencional, analizando su definición conceptual, objeto y ámbito de aplicación, naturaleza jurídica, clasificación, así como su delimitación negativa al diferenciar a estos acuerdos de las consultas tributarias. Tras este análisis, el capítulo concluye con una visión general al procedimiento APA español, que permite al lector un primer acercamiento, si bien de carácter general, respecto de la estructura y los principales aspectos sustantivos y procedimentales del programa APA español; acercamiento que permite introducir los subsecuentes capítulos.

Los capítulos tercero a quinto se corresponden con cada una de las etapas del procedimiento APA: inicio, tramitación y terminación. No obstante, en el capítulo tercero se conjugan dos fases diferenciadas del procedimiento: por un lado, las actuaciones previas al procedimiento (encuentros preliminares de carácter exploratorio con la Administración que permiten el acercamiento de posturas a fin de evaluar la viabilidad del acuerdo; y en donde el contribuyente es llamado a presentar una solicitud previa) y, por otro, el inicio formal del procedimiento, que se verifica con la formalización de la solicitud APA ante la AEAT.

Dentro de este capítulo se hace una crítica respecto de la necesidad en la identificación del contribuyente durante presentación de la solicitud previa, a fin de reconocer un carácter verdaderamente informal a los encuentros preliminares con la Administración. Asimismo, se reflexiona sobre la ausencia de plazo para dar fin a los encuentros preliminares, analizando las distintas vías en que esta omisión normativa pudiera subsanarse a fin de no mermar la celeridad que debe regir en la instrucción del procedimiento.

Respecto del inicio formal del procedimiento se analizan, desde el enfoque internacional, comunitario y doméstico, los requisitos necesarios para solicitar un APA; así como el régimen simplificado aplicable a las empresas con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros. Al respecto, se examina si este régimen es respetuoso en términos de igualdad tributaria. Por otro lado, se reflexiona sobre el momento en que se oficializa la presentación de la solicitud APA, pues no parece haber garantías para el contribuyente que le permitan tener certeza de que su solicitud fue presentada completa y sin reparo.

Por último, se analiza también la admisibilidad de la reclamación económico-administrativa contra la resolución administrativa que desestima la solicitud APA y la gratuidad del programa Español, frente a la experiencia comparada de muchos otros países en donde el acceso al programa APA se condiciona al pago de una tasa.

La tramitación del procedimiento APA se estudia en el capítulo cuarto. Dentro de este capítulo se diferencian las tareas de tramitación y evaluación de la solicitud APA respecto de las actividades de negociación del acuerdo. Entre cosas, se verá que la ausencia de plazos del programa APA respecto del tiempo que tiene la AEAT para evaluar la solicitud APA abre la puerta a la discrecionalidad administrativa y que el plazo de seis meses para finalizar el procedimiento es ciertamente testimonial, pues en la práctica no parece cumplirse en ningún caso.

Por otro lado, a partir de la experiencia comparada, se analiza la posibilidad de crear un cuerpo de funcionarios separado de las funciones regulares de la AEAT, que reciba la capacitación y adiestramiento necesarios para la gestión del procedimiento APA y que esté totalmente alejado de las labores de auditoría que realiza el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Asimismo, se reflexiona sobre la posibilidad para el contribuyente de solicitar una revisión interna del caso cuando las negociaciones del APA con la AEAT hayan llegado a un punto muerto, a fin de que un funcionario ajeno evalúe las circunstancias del caso e informe al contribuyente sobre la forma en que las discusiones de negociación pueden reanudarse.



En el quinto y último capítulo se analiza la terminación del procedimiento APA. Dentro de este capítulo se estudia la necesidad de ampliar, modificar o prorrogar el plazo de seis meses que tiene la Administración para poner fin al procedimiento y se enfatiza lo útil que sería la publicación de información, estadísticas, guías o criterios generales que permitan a todo contribuyente conocer; desde los nombres y datos de los funcionarios que se encargan de gestionar el procedimiento para la obtención de un APA (nombre, teléfono, correo electrónico, horario de atención); hasta el número de acuerdos concluidos, la clase de acuerdos firmados y, en general, la forma en que se gestiona el procedimiento, así como los tiempos estimados en que se desarrolla el mismo.

Por otro lado, se estudia también la vigencia de los APAs, analizando tanto sus efectos prospectivos como su posibilidad de aplicación retroactiva; así como los procedimientos especiales relacionados con la administración, vigilancia y control de esta clase de acuerdos (modificación o revisión, prórroga o renovación y cancelación o revocación del APA). Al respecto, se reflexiona sobre la necesidad de establecer un procedimiento para la revocación y cancelación de APAs que especifique los casos en que procede uno u otro supuesto, pues la normativa actual no parece aclarar estos aspectos.

El capítulo quinto se ha adicionado con un apartado final en el que se plantean algunas reflexiones sobre el futuro de los APAs en la Unión Europea. Ante los diversos episodios de elusión internacional protagonizados por grandes multinacionales que parecen utilizar los APAs y ATRs como instrumento para reducir el pago de impuestos, se estudian los esfuerzos emprendidos por la Comisión Europea para luchar contra la competencia fiscal desleal y asegurar las condiciones del mercado interior: por un lado, el régimen comunitario de las ayudas de Estado y; por otro, el intercambio automático de información como nuevo estándar en materia de APAs y *tax rulings*. Como se verá, el panorama actual parece generar la mayor de las incertidumbres sobre el futuro de los APAs en la Unión Europea, especialmente ante el riesgo de ser considerados como ayudas estatales en caso de que no cumplan con el principio de libre competencia establecido en las Directrices de la OCDE.

Al final del trabajo se hace una recapitulación de las conclusiones que se han ido

alcanzando a lo largo del mismo, lo que permitirá hacer una valoración en conjunto del programa APA conforme el ordenamiento tributario español y, al mismo tiempo, identificar los aspectos sobre los que se debe reflexionar para optimizar su eficacia; aspectos que, por su carácter universal, permiten extrapolarse al programa APA de cualquier jurisdicción.

Conviene señalar que las conclusiones expuestas son resultado del estudio analítico del Derecho positivo español, la jurisprudencia, el Derecho comparado, el Derecho internacional, así como de la consulta de bibliografía nacional y extranjera. Prueba de la importancia que ha tenido el análisis normativo y de fuentes doctrinales en nuestra investigación son los anexos y el repertorio bibliográfico que se incluyen al final del presente trabajo.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL: DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA

#### I. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo tiene como objetivo presentar un estudio analítico de las técnicas o soluciones convencionales dentro de los procedimientos tributarios, poniendo especial énfasis y contraste con los APAs, cuya introducción en el ordenamiento español, bajo la figura de los denominados *acuerdos previos de valoración* en la normativa del Impuesto sobre Sociedades a finales del siglo pasado, fue la punta de lanza para que el legislador habilitara con carácter general el empleo de los acuerdos previos de valoración para la composición negociada de intereses, primero en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, posteriormente, en la Ley General Tributaria.

Para lograr nuestro objetivo, será necesario abordar la transformación del Derecho público y el replanteamiento de las relaciones entre Administración Pública y ciudadano como el contexto bajo el cual aparecen las técnicas negociales dentro del procedimiento administrativo, cuya repercusión en el Derecho tributario se manifestó mediante el establecimiento de habilitaciones específicas de solución convencional, como lo son, precisamente, los acuerdos previos de valoración. Asimismo, analizaremos la armonización de las técnicas convencionales con los principios clásicos de justicia tributaria y los criterios informadores del ordenamiento jurídico.

Para entender mejor el contexto en el que los APAs operan, se hará un repaso de su regulación y evolución normativa en el ordenamiento tributario español. Ello nos permitirá, en un apartado posterior, establecer el encuadre taxativo de los APAs: su definición, finalidad, naturaleza jurídica y clasificación, así como analizar su aspecto negativo al dilucidar sus diferencias respecto de las consultas tributarias que, por sus semejanzas y peculiaridades, suelen asociarse con nuestro objeto de estudio.

## **1. La transformación del Derecho Público y el replanteamiento de las relaciones entre Administración Pública y ciudadano**

Las posibilidades de que el contribuyente llegue a un acuerdo con la Administración respecto de algunos elementos de la obligación tributaria, como ocurre en el caso de los APAs, han transitado por un camino sinuoso e intermitente, especialmente en países de régimen jurídico-administrativo tradicional.

En el ordenamiento español, la terminación convencional de los procedimientos administrativos fue introducida a principios de la década de los noventa con el artículo 88 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC). Pero, ¿cómo fue aceptada la idea de que los particulares formalizaran acuerdos con la Administración?

Aceptar la participación ciudadana en la determinación de la deuda tributaria tiene como marco de referencia el proceso de transformación radical al que se vio sometido el Derecho público como parte de la transición del Estado liberal al Estado social y democrático de Derecho, en el cual la persona humana ocupa una posición más relevante frente al poder público y la toma de decisiones<sup>119</sup>.

Recordemos que en épocas anteriores se diferenciaba de forma tajante el interés público de los intereses privados y predominaba una separación rígida entre el titular del poder público y sus destinatarios. La consecución y la defensa del interés general constituía un coto vedado de la Administración Pública, por lo que la intervención de las personas (consideradas en lo individual), en cualquier composición de intereses en donde estuviese comprometido el interés público, estaba prácticamente negada.

---

<sup>119</sup> De acuerdo con CASAS AGUDO: “La admisibilidad de los supuestos en que la administración busca el consenso del contribuyente en la aplicación de la norma tributaria en alternativa al tradicional esquema unilateral de acción administrativa, encuentra su presupuesto esencial en la nueva concepción de las relaciones entre los administrados y la administración pública, basada en una consideración renovada del ciudadano respecto al ejercicio de los poderes públicos.” CASAS AGUDO, Daniel, «Sobre la admisibilidad constitucional y dogmática de los mecanismos consensuales y negociales de aplicación de los tributos. Especial mención al ordenamiento italiano», en PLAZAS VEGA, Mauricio A. (coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. V, Bogotá-Nápoles, Temis-Jovene Editore, 2011, pp. 685 y 686.

Surgieron después nuevas corrientes ideológicas que empezaron a apostar por la reducción al mínimo de la actuación gubernamental y postularon la apertura del interés público a la participación activa del ciudadano en la actuación administrativa<sup>120</sup>, tanto en los procedimientos administrativos como en su resolución, buscando eliminar la visión tradicional de relación de choque entre Administración y administrados.

Actualmente es difícil distinguir entre intereses públicos y privados, o mejor dicho, delimitar con meridiana claridad el ámbito de lo público y lo privado<sup>121</sup>. El grueso de la doctrina más autorizada constata el desvanecimiento progresivo de la distinción entre intereses públicos e intereses privados<sup>122</sup> con la transición del modelo de Estado liberal al de Estado social y democrático de Derecho, que hizo replantear la forma de concebir las relaciones entre Estado y sociedad<sup>123</sup>.

En este nuevo modelo de Estado, que España corrobora con la promulgación de la Constitución de 1978, la participación ciudadana en los ámbitos económico, político, social y cultural es indispensable para el logro de los fines y valores encomendados al Estado y es el antecedente inmediato para avistar al “acuerdo” como forma de gestión administrativa, como *nuevo modo de administrar*<sup>124</sup>.

Se observa entonces un replanteamiento de la relación entre Administración y administrado<sup>125</sup>, en donde, por un lado, la participación del ciudadano adquiere un papel

---

<sup>120</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, op. cit., nota 44, pp. 42 y ss.

<sup>121</sup> Recordemos que el derecho protege los intereses privados como un modo de realización del interés público, de modo que quien persigue la realización de un interés particular, en algún modo persigue también la consecución del interés general. Cfr. LÓPEZ CALERA, Nicolás, «El interés público: Entre la ideología y el derecho», *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, España, Universidad de Granada, no. 44, 2010, p. 128.

<sup>122</sup> Véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, op. cit., nota 79, p. 33.

<sup>123</sup> Esta nueva concepción ha sido entendida por el Tribunal Constitucional en los siguientes términos: “La configuración del Estado como social de Derecho, viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado, y agudiza la dificultad, tanto de calificar determinados entes cuando no existe calificación legal, como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica”. STC 18/1984, de 7 de febrero de 1984, F. J. 3º.

<sup>124</sup> Al respecto véase: SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, «Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario», en VV.AA., *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario*, España, Atelier, 2007, p. 15.

<sup>125</sup> En palabras de TROYA JARAMILLO: “una nueva forma de recomposición de las relaciones entre el Estado y la sociedad civil, entre las relaciones de mercado y no de mercado, entre la esfera pública y

cada vez más crucial en el desenvolvimiento de la gestión administrativa –el ciudadano pasa de mero espectador a “cogestor y coautor de la decisión pública”<sup>126</sup>–, y por otro, la unilateralidad de la actuación administrativa se revela insuficiente para la satisfacción de los intereses generales y los fines del Estado social y democrático de Derecho.

En consecuencia, la relación Administración Pública-ciudadano transita de una relación de contraposición de intereses a una relación de diálogo y entendimiento, en donde el deber tradicional de colaboración impuesto al ciudadano para el adecuado cumplimiento de la función administrativa se convierte en un derecho a la participación<sup>127</sup>. La intervención del particular en la actividad de la Administración pasa de la simple colaboración a la participación activa<sup>128</sup>, y empieza a gestarse así la noción de una *Administración participada* o *Administración concertada*, donde el Derecho administrativo aparece construido ya no sobre la autoridad, sino sobre el diálogo, sobre la actividad administrativa *participada*.

En este contexto, la teoría tradicional del interés general se resquebraja para dar paso a una convergencia entre interés privado e interés público. Se produce lo que algunos autores denominan la “*democratización* del procedimiento administrativo, un tránsito del «pacto social» al pacto de cada ciudadano con la Administración”<sup>129</sup>, y comienza la búsqueda de nuevas fórmulas para la realización de los fines de la Administración Pública.

En este modelo, en el que la Administración está dispuesta a sustraerse del ejercicio unilateral de sus potestades para entablar el diálogo con los particulares y

---

privada”. TROYA JARAMILLO, José Vicente, «Los medios alternativos de solución de conflictos y el Derecho tributario internacional», *Foro. Revista de Derecho*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, no. 3, 2004, p.14.

<sup>126</sup> Véase: DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 161.

<sup>127</sup> En este sentido: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, op. cit., nota 79, p. 38.

<sup>128</sup> Véase: CASADO OLLERO, Gabriel, «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco», *Hacienda pública española*, Madrid, no. 68, 1981, p. 155.

<sup>129</sup> Véase: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, España, Aranzadi, no. 14, julio de 2002, p. 10.

acordar sus decisiones <sup>130</sup>, la terminación convencional de los procedimientos administrativos empieza a ver su nacimiento.

Bajo este marco tuvo lugar la promulgación de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que haciendo eco de esta nueva visión del Derecho público, especialmente por lo que hace al replanteamiento de las relaciones entre Administración Pública y ciudadanos, fue la punta de lanza para permitir que los particulares pudieran celebrar acuerdos con la Administración.

<b>Cuadro 1. La noción del Derecho público</b>	
<b>Clásica</b>	<b>Moderna</b>
Separación estricta entre el titular del poder público y sus destinatarios	Superación de la dicotomía entre lo público y lo privado
Defensa del interés público como coto vedado de la Administración	Intervención de la persona en la consecución del interés común
Unilateralidad de la actuación administrativa ( <i>Administración impuesta</i> )	Participación ciudadana en la gestión administrativa ( <i>Administración participada</i> )
Rechazo de la intervención del ciudadano en la actuación administrativa	Protagonismo activo de la persona en la actuación administrativa
Percepción autoritaria de la Administración Pública (escasa legitimación democrática)	Percepción participativa de la Administración Pública (democracia participativa)
El ciudadano tiene un deber de colaboración con la función administrativa	La persona tiene un derecho a la participación en la función administrativa
Mayor opacidad y discrecionalidad en la actuación administrativa	Mayor transparencia de la actuación administrativa y reducción de la discrecionalidad
Relación de enfrentamiento entre Administración y ciudadano	Relación de entendimiento entre Administración y persona

Fuente: Elaboración propia

## **2. La apertura del procedimiento administrativo a las técnicas convencionales y su impacto en materia tributaria**

Si bien es posible encontrar algunos antecedentes en el Derecho administrativo que permiten entrever actos de cierto carácter consensual entre Administración y ciudadanos, tales como los acuerdos de justiprecio, los convenios urbanísticos o los

<sup>130</sup> De acuerdo con DELGADO PIQUERAS, la terminación convencional de los procedimientos se inserta de una “tendencia inequívoca del modelo de gobierno socialdemócrata: mantenimiento del Estado de bienestar sobre la base del pacto social”. DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, op. cit., nota 126, p. 155.

contratos-programa<sup>131</sup>; no fue sino hasta la promulgación de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), especialmente de su artículo 88, que se introdujo la posibilidad para las Administraciones Públicas de:

celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción, que tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no a la resolución que les ponga fin.

De esta forma, tratándose de procedimientos administrativos, se permitió a las Administraciones Públicas acordar, pactar, convenir o contratar con particulares. Sin embargo, respecto de la materia tributaria, la Disposición Adicional Quinta, punto primero, de la LRJAP-PAC, estableció que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos “se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”<sup>132</sup> y que “en defecto de norma tributaria aplicable regirán supletoriamente las disposiciones de la presente ley”<sup>133</sup>.

Así, la terminación convencional de los procedimientos administrativos únicamente sería de aplicación supletoria a la materia tributaria. El legislador, en el afán

---

<sup>131</sup> Al respecto véase: PALMA DE TESO, Ángeles de, *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pp. 119 y ss., y MARTÍN QUERALT, Juan, «Pactos sí..., según Derecho», *Tribuna Fiscal. Revista tributaria y financiera*, Valencia, CISS, no. 72, octubre, 1996, p. 4.

<sup>132</sup> A juicio de algún sector de la doctrina, esto último resultaba un tanto reiterativo pues la Ley General Tributaria ya establecía una prelación de fuentes del Derecho tributario al disponer en su artículo 9 (actual artículo 7.2) el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. En este sentido: ROMERO FLOR, Luis María, «Reflexión sobre la licitud de la terminación convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Quincena Fiscal*, España, Aranzadi, no. 10, mayo de 2014, p. 6; y SERRANO ANTÓN, Fernando, «Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: admisibilidad, compatibilidad constitucional y remedio a la litigiosidad», en PLAZAS VEGA, Mauricio A. (coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. V, Bogotá-Nápoles, Temis-Jovene Editore, 2011, p. 658. De este último véase también: *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, op. cit., nota 44, p. 55.

<sup>133</sup> Este carácter supletorio se reiteró posteriormente en la Disposición adicional quinta de Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.



(habitual) de defender la *especialidad* de las normas fiscales, no se atrevió a extender las soluciones convencionales al Derecho tributario.

Las cosas no han cambiado. La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) –que junto con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, derogó la Ley 30/1992–, recoge en su artículo 86<sup>134</sup> el contenido íntegro del entonces artículo 88 LRJAP-PAC, adicionando un apartado final respecto de acuerdos alcanzados en procedimientos de responsabilidad patrimonial; y para no echar de menos a la Ley 30/1992<sup>135</sup>, en su Disposición Adicional Primera establece que: “Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa”, “se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley”.

Como se observa, con la Ley 39/2015 el legislador enfatiza una vez más el carácter especial de las normas fiscales, dejando pasar la oportunidad de establecer unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico para la celebración de acuerdos en los procedimientos tributarios. Por tanto, en defecto de una norma análoga que habilite con carácter general el empleo de técnicas negociales en el Derecho tributario, la

---

<sup>134</sup> Artículo 86 LPACAP: “Terminación convencional.

1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados.

3. Requerirán en todo caso la aprobación expresa del Consejo de Ministros u órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, los acuerdos que versen sobre materias de la competencia directa de dicho órgano.

4. Los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos, ni de las responsabilidades que correspondan a las autoridades y funcionarios, relativas al funcionamiento de los servicios públicos.

5. En los casos de procedimientos de responsabilidad patrimonial, el acuerdo alcanzado entre las partes deberá fijar la cuantía y modo de indemnización de acuerdo con los criterios que para calcularla y abonarla establece el artículo 34 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.”

<sup>135</sup> La exposición de motivos de la Ley 39/2015, similar a lo previsto por la Ley 30/1992 en su Disposición Adicional Quinta, señala: “Destaca igualmente, la disposición sobre las especialidades por razón de la materia donde se establece una serie de actuaciones y procedimientos que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo previsto en esta Ley, entre las que cabe destacar las de aplicación de los tributos y revisión en materia tributaria y aduanera...”.

terminación convencional de los procedimientos administrativos establecida ahora en el artículo 86 LPACAP, en tanto norma habilitante de producción de soluciones consensuales, continúa siendo de aplicación supletoria para nuestra materia.

Ahora bien, de la lectura del actual artículo 86 LPACAP se desprende que los “acuerdos, pactos, convenios o contratos”<sup>136</sup> que celebre la Administración con los particulares deben cumplir con ciertas exigencias:

- *Que no sean contrarios al Ordenamiento jurídico.* Es decir, deben respetar el principio de legalidad, establecido de manera general en el artículo 9.1 CE<sup>137</sup>, y de manera específica en el artículo 103.1 CE, que dispone la actuación de la Administración “con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Asimismo, deben someterse al principio de reserva de ley, lo que significa que la Administración solo puede convenir respecto de aspectos no reglados por la ley o, dicho de otro modo, respecto de los que exista una mayor discrecionalidad, por ejemplo, en el caso de los APAs, donde la Administración goza de un amplio margen de apreciación en la fijación de precios.
- *Que no versen sobre materias no susceptibles de transacción.* Como puede deducirse, las materias no susceptibles de transacción están ligadas al orden público, a un interés muy intenso del ordenamiento jurídico en la aplicación de un determinado régimen normativo a una situación social concreta<sup>138</sup>, sin embargo, el artículo 86 LPACAP (al igual que el anterior artículo 88 LRJAP-PAC) no define qué materias pueden ser objeto de transacción lo que, *a sensu contrario*, permite afirmar que no existe prohibición de transacción<sup>139</sup>. Debido a

---

<sup>136</sup> Coincidimos con DELGADO PIQUERAS cuando señala que la enunciación de las distintas figuras (acuerdos, pactos, convenios, contratos) por parte del legislador es con intención de sinonimia para aglutinar todo aquello que involucre un acuerdo de voluntades entre Administración y ciudadano. *Cfr.* DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, *op. cit.*, nota 126, p. 171.

<sup>137</sup> Artículo 9.1 CE: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.”

<sup>138</sup> Véase: HUERGO LORA, Alejandro, *La resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho administrativo*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, Serie Studia Albornotiana, 2000, p. 88.

<sup>139</sup> En este sentido: SERRANO ANTÓN, Fernando, «Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: admisibilidad, compatibilidad constitucional y remedio a la litigiosidad», *op. cit.*, nota 132, p. 659; y ROMERO FLOR, Luis María, «Reflexión sobre la licitud de la terminación convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *op. cit.*, nota 132, pp. 10 y 11. No obstante, este último

que nuestro objeto de estudio, los APAs, se insertan dentro del Derecho tributario, habría que cuestionarse si la materia tributaria es susceptible de transacción. Sin perjuicio de profundizar en ello más adelante<sup>140</sup>, parece haber señas dentro del ordenamiento jurídico que permiten aseverar que no estamos ante una materia no susceptible de transacción. El artículo 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria prohíbe transigir sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal si no es “mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno”, lo que permite afirmar que la transacción sobre los derechos de la Hacienda Pública no está, en sentido estricto, prohibida, sino únicamente cuando no se cumplan los requisitos procedimentales referidos.

- *Que tengan por objeto satisfacer el interés público.* Recordemos que toda actuación administrativa debe estar encaminada al logro del interés público, del interés general<sup>141</sup>, por lo que los acuerdos que celebre la Administración no deben satisfacer exclusivamente el interés privado, pues ello constituiría desviación de poder. Así lo ha entendido también el Tribunal Supremo al señalar que cualquier actividad administrativa “debe dirigirse al logro de un fin de interés general normalmente determinado, expresa o implícitamente, por el precepto o preceptos legales que atribuyen la potestad para actuar. Por ello, si un órgano de la Administración, en el ejercicio de su competencia, se aparta de este fin incurre en desviación de poder, tanto si persigue con su actuación un fin privado, ajeno por completo a los intereses generales, como si la finalidad que pretende obtener, aunque de naturaleza pública, es distinta de la prevista en la norma habilitante, por estimable que sea aquélla”<sup>142</sup>. En el caso de los APAs, podemos afirmar que su objeto se armoniza con la satisfacción del interés

---

autor identifica dos normas prohibitivas de transacción: la del artículo 1.814 del Código Civil, que prohíbe transigir sobre el estado civil de las personas, las cuestiones matrimoniales y los alimentos futuros; y la del artículo 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que prohíbe transigir sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal sino es “mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno”. Véase: ROMERO FLOR, Luis María, «Reflexión sobre la licitud de la terminación convencional...», *op. cit.*, nota 132, pp. 10 y ss.

<sup>140</sup> Véase *ut infra*: capítulo segundo, apartado I, subapartado 3, inciso B: El principio de reserva de ley y la indisponibilidad de la obligación tributaria.

<sup>141</sup> De acuerdo con el artículo 103 CE: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

<sup>142</sup> Cfr. STS de 24 de junio de 1986 (F.D. 1). En el mismo sentido: STS de 12 de abril de 1993 (F.D. 8).

público en la medida en que buscan, con la participación activa del contribuyente, una mejor consecución del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.

- *Que se lleven a cabo con el alcance, efectos y régimen jurídico que prevea la disposición que los regule.* Esto significa que el artículo 86 LPACAP representaría una norma de eficacia mediata, precisando de desarrollo legislativo posterior para cobrar eficacia plena. En este sentido, y frente a los que advierten a este precepto como norma de eficacia directa<sup>143</sup>, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ señalan que el precepto es solo un marco general que pretende dar cobertura legal genérica a las fórmulas convencionales y estimular su toma en consideración por las normas especiales llamadas a regular procedimientos en concreto<sup>144</sup>. Coincidimos con los autores: estamos ante la presencia de una norma programática, carente de auto-operatividad<sup>145</sup>, por lo que el alcance, efectos y régimen jurídico de los “acuerdos, pactos, convenios o contratos” que celebre la Administración deben ajustarse, en todo caso, a las disposiciones que lleguen a establecer fórmulas de solución convencional<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> Entre ellos: PAREJO ALFONSO, Luciano, «El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo», en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons-IEF, 1996, p. 50; DELGADO PIQUERAS, Francisco, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, op. cit., nota 126, pp. 187 y ss.; y NAVARRO EGEA, Mercedes, «El “acuerdo” como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», op. cit., nota 44, p. 21.

<sup>144</sup> Véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2008, p. 521. En el mismo sentido: MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las actas con acuerdo en la nueva ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 29. En relación al artículo 88 LRJAP-PAC, la autora reconoce que: “no posee una eficacia directa, sino que debe adecuarse en su aplicación a lo establecido en la disposición reguladora del correspondiente acuerdo necesario, en todo caso, para dar virtualidad a la figura del contrato como finalizador del procedimiento”.

<sup>145</sup> Empleamos el término de “norma programática” como sinónimo de norma dirigente, norma directiva, norma de eficacia mediata o limitada o encargo al legislador. En este tenor, BAZÁN distingue entre normas operativas y normas programáticas afirmando que: “[mientras] que aquellas son *autoaplicables*; es decir, no precisan la existencia de otra norma que las reglamente o potencie para habilitar su virtualidad..., las programáticas *no contienen auto-operatividad*, de modo que necesitan de otras normas para adquirir exequibilidad”. BAZÁN, Víctor, «Hacia la plena exigibilidad de los preceptos constitucionales: El control de las omisiones inconstitucionales. Especial referencia a los casos de Brasil y Argentina», en BAZÁN, Víctor (coord.), *Inconstitucionalidad por omisión*, Santa Fé de Bogotá, Colombia, Temis, 1997, p. 49. Por su parte, BALAGUER CALLEJÓN identifica a las normas programáticas como preceptos que “más que regular directamente la materia (lo que hacen indirectamente), regulan la actividad estatal dirigida a esa materia, prescribiéndole la consecución de determinados fines”. BALAGUER CALLEJÓN, Francisco, «Constitución y ordenamiento jurídico», en Carbonell, Miguel (comp.), *Teoría de la Constitución. Ensayos escogidos*, 4ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2008, p. 189.

<sup>146</sup> No obstante, no deja de parecer interesante la postura un tanto más flexible que adopta SERRANO ANTÓN al considerar que la remisión que hace el precepto solo refiere a los acuerdos que ponen fin al

Al respecto, debemos apuntar que los APAs contenidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades español constituyen una habilitación específica para el uso de técnicas convencionales que se rige por su propio régimen jurídico, alcance y efectos.

Por último, como última nota que se puede desprender del artículo 86 LPACAP, los “acuerdos, pactos, convenios o contratos” que la Administración celebre con los particulares pueden tener la consideración, o bien de finalizadores de los procedimientos administrativos, o bien insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

Esto significa que el acuerdo celebrado entre Administración y administrado puede ser sustitutivo o preparatorio de la resolución administrativa. En el primer caso, al que podemos llamar *terminación convencional strictu sensu*<sup>147</sup>, el acuerdo supone la finalización del procedimiento administrativo, con carácter vinculante para ambas partes y sustituyendo la resolución administrativa. En el segundo caso, el acuerdo celebrado no implica la finalización del procedimiento administrativo, sino que se trata de un acuerdo de carácter previo y preparatorio de la resolución administrativa que será la que ponga fin al procedimiento.

Como se verá más adelante, en este último supuesto se ubica la figura que estudiamos. Los APAs, conforme a la regulación que el ordenamiento tributario español hace de ellos bajo la figura de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, son acuerdos de voluntades preparatorios y no sustitutivos del acto resolutorio que pone fin al procedimiento administrativo que los regula, por lo que, desde nuestra óptica, no constituyen propiamente un ejemplo de técnica convencional en sentido estricto.

---

procedimiento. SERRANO ANTÓN, Fernando, «Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: admisibilidad, compatibilidad constitucional y remedio a la litigiosidad», *op. cit.*, nota 132, p. 659. Del mismo autor véase también: *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario...*, *op. cit.*, nota 44, p. 56.

<sup>147</sup> Véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, p. 84. Coincidimos con el autor en preferir el empleo del término “técnicas convencionales” sobre algunos otros (“terminación convencional”, “finalización transaccional”, “terminación negociada”, etc.) por considerarlo un poco más apropiado a la realidad normativa.

Por lo anteriormente dicho, y sin olvidar que la terminación convencional de los procedimientos administrativos del artículo 86 LPACAP es de aplicación supletoria a los procedimientos de aplicación de los tributos, se observa que los APAs cumplen con las exigencias que debe observar todo “acuerdo, pacto, convenio o contrato” que celebre la Administración con los particulares, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

<b>Cuadro 2. Armonización de los APAs con las técnicas convencionales (art. 86 LPACAP)</b>	
<b>Técnicas convencionales</b>	<b>APAs</b>
No deben ser contrarias al ordenamiento jurídico	No contrarían el ordenamiento (respetan el principio de legalidad)
No deben versar sobre materias no susceptibles de transacción	Su previsión está determinada por una norma con rango de ley (artículo 18.9 LIS)
Deben buscar la satisfacción del interés general	Persiguen la satisfacción del interés general (permiten concretar el deber de contribuir)
Deben llevarse a cabo conforme a la disposición que las regule	Se llevan a cabo conforme su propio régimen jurídico
Pueden ser finalizadoras del procedimiento o insertarse en los mismos con carácter previo	Se insertan dentro del procedimiento: son acuerdos preparatorios del acto resolutorio que pone fin al procedimiento

Fuente: Elaboración propia

Al margen de lo anterior, es importante señalar que la extensión de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos administrativos al ámbito tributario encontró posiciones dispares en la doctrina: por un lado aprobando su extensibilidad<sup>148</sup>, y por otro, rechazando la posibilidad de que el crédito tributario pudiera determinarse de forma pactada<sup>149</sup>; cuestión que nos obliga a examinar la admisibilidad de las técnicas convencionales en materia tributaria, especialmente de los APAs, a la luz de los principios impositivos clásicos y constitucionales.

### **3. Armonización de las técnicas convencionales con los principios informadores del ordenamiento jurídico-tributario. Especial referencia a los APAs**

A continuación analizaremos las técnicas convencionales en materia tributaria bajo el tamiz de los principios y criterios materiales de justicia tributaria, cuyo contraste

<sup>148</sup> En este sentido: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «El arbitraje tributario», *op. cit.*, nota 45.

<sup>149</sup> Al respecto véase: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Los pactos de la Hacienda Pública Española», *op. cit.*, nota 45.

permitirá reflexionar sobre la compatibilidad de los APAs en el ordenamiento jurídico tributario.

### **A. El principio de legalidad**

El principio de legalidad es el primer argumento al que se alude para censurar el uso de técnicas convencionales en el campo del Derecho tributario, especialmente, cuando inciden en la determinación de los elementos esenciales del tributo. Como sabemos, el principio de legalidad, en sentido amplio, comprende dos ámbitos<sup>150</sup>: uno dirigido al legislador, que se cristaliza en el principio de reserva de ley tributaria (ámbito normativo), y otro dirigido a la Administración Pública, que se materializa en el principio de legalidad en sentido estricto (ámbito aplicativo).

En el ámbito aplicativo, el principio de legalidad exige a la Administración actuar conforme a la habilitación expresa contenida en una disposición de carácter general, a fin de que su actuación se sujete, siempre y en todo momento, al ordenamiento jurídico, especialmente cuando suponga una intervención en la esfera de los particulares. En este sentido, el principio de legalidad es un fundamento básico para la tutela de los derechos y garantías de los particulares y sirve como parámetro para el control sobre las tareas de aplicación de la ley.

En consecuencia, el principio de legalidad es el presupuesto legitimador de la actuación administrativa, cuyo anclaje constitucional se encuentra en los artículos 9.1<sup>151</sup>, 9.3<sup>152</sup> y 103.1<sup>153</sup> CE, de forma que resulta indispensable una previsión normativa expresa que habilite a la Administración para actuar o asumir determinado comportamiento en el desarrollo de las funciones que tiene encomendadas. De ahí, que

---

<sup>150</sup> Véase: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «Principio de legalidad tributaria», en RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, tomo II, México, Porrúa-UNAM, 2007, pp. 506 y ss.

<sup>151</sup> Artículo 9.1 CE: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

<sup>152</sup> Artículo 9.3 CE: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

<sup>153</sup> Artículo 103.1 CE: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

la Administración tenga una vinculación positiva en relación al principio de legalidad, coloquialmente expresada en la frase: “la Administración sólo puede hacer aquello para lo que está autorizada expresamente”.

El empleo de técnicas convencionales no parece reñir con el principio de legalidad en sentido estricto, siempre y cuando dichas técnicas se encuentren oportunamente previstas en disposiciones generales que hayan cumplido con los extremos necesarios para la confección de normas conforme al ordenamiento jurídico<sup>154</sup>. En otras palabras, en la medida en la que el legislador haya dispuesto figuras de carácter convencional o procedimientos para la resolución transaccional de conflictos en las normas que crea (como ocurre con el régimen jurídico de APAs conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades español), el empleo de dichas figuras y procedimientos por la Administración no vulnera el principio de legalidad mientras su actuación se ciña a la aplicación respetuosa de la norma<sup>155</sup>.

En este sentido, el uso de técnicas convencionales en materia tributaria no implica la relajación del principio de legalidad<sup>156</sup>, sino que, precisamente, posibilita una mejor adecuación a la legalidad. La participación del contribuyente propicia una mayor conciliación entre la resolución que se dicta y el ordenamiento jurídico y, en tal medida, afianza la observancia del principio de legalidad y la objetiva aplicación del tributo.

Por lo anterior, el empleo de técnicas convencionales, lejos de suponer una vulneración al principio de legalidad puede ser, más bien, un complemento de la legalidad como garantía de la posición de los ciudadanos en la aplicación de los

---

<sup>154</sup> “...cabe referirse a la necesidad de una previsión normativa que habilite celebrar acuerdos en materia tributaria con los contribuyentes, para que quede cubierta la exigencia del principio de legalidad de la actuación administrativa”. MARTINOLI, Carol R., «Solución de controversias tributarias. Comparación de la experiencia en los países desarrollados», *IR: La revista del Instituto*, Argentina, AFIP, no. 4, 2008, p. 117.

<sup>155</sup> De acuerdo con CASAS AGUDO: “La posibilidad de estipular acuerdos en derecho tributario no presupone arbitrariedad en la aplicación de los tributos, siendo así que, en realidad, la técnica del acuerdo simplifica dicha aplicación, dado que con el mismo se preparan las condiciones necesarias para la extinción de la obligación mediante el pago.” CASAS AGUDO, Daniel, «Sobre la admisibilidad constitucional y dogmática de los mecanismos consensuales y negociales de aplicación de los tributos. Especial mención al ordenamiento italiano», *op. cit.*, nota 119, p. 689.

<sup>156</sup> En este sentido: SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario...*, *op. cit.*, nota 44, p. 43.



tributos<sup>157</sup>, sobre todo en aquellos casos en donde la habilitación normativa no es clara y/o la Administración goza de un amplio margen de decisión a la hora de aplicar la ley, tal como ocurre en el caso de los APAs, en donde la valoración a precios de mercado no admite soluciones unívocas. Por tanto, y tratándose específicamente de nuestro objeto de estudio, los APAs no parecen contravenir el principio de legalidad.

## **B. El principio de reserva de ley tributaria y la indisponibilidad de la obligación tributaria**

Otro de los argumentos para negar eficacia a la voluntad del contribuyente en la determinación de la obligación tributaria lo constituye el principio de reserva de ley y la indisponibilidad de las obligaciones tributarias<sup>158</sup>, que permean con tal intensidad en el Derecho tributario que, en principio, hacen imposible pensar que los elementos esenciales del tributo puedan convenirse a libre voluntad. De ahí que sea necesario analizar si los APAs, en tanto técnica convencional, respetan dichas exigencias.

Pus bien, el principio de reserva de ley tributaria se dispone en los artículos 31.3<sup>159</sup> y 133<sup>160</sup> CE y, como se ha dicho, se refiere al ámbito normativo del principio de legalidad, de modo que su destinatario es el legislador como único encargado de la confección del ordenamiento tributario<sup>161</sup> y en quien los ciudadanos tienen depositado un voto de confianza para que sea él quien, de forma exclusiva, sancione en la ley los elementos esenciales del tributo y así, a su vez, aquellos puedan tener seguridad en su aplicación.

---

<sup>157</sup> Véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, pp. 171 y 172.

<sup>158</sup> Así, por ejemplo, MARTÍN QUERALT no dudaba en sostener que: “la terminación convencional de los procedimientos tributarios choca frontalmente con el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, anclado en el principio constitucional de la reserva de ley”. MARTÍN QUERALT, Juan, «Pactos sí..., según Derecho», *op. cit.*, nota 131, p. 3.

<sup>159</sup> Artículo 31.3 CE: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

<sup>160</sup> Especialmente en los apartados primero: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, y tercero: “Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”.

<sup>161</sup> En este sentido: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «Principio de reserva de ley tributaria», en RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, tomo II, México, Porrúa-UNAM, 2007, pp. 513 y ss.

De esta forma, el principio de reserva de ley tributaria se inspira en los principios de tipicidad y seguridad jurídica, siendo necesaria la creación de reglas abstractas que prevean las consecuencias jurídicas de las actuaciones tributarias de los particulares para que estos tengan certeza de que el tributo se aplicará de conformidad con sus elementos esenciales definidos en la ley y puedan ajustar su conducta en concordancia con tales previsiones<sup>162</sup>. En este sentido, el principio de reserva de ley configura también una garantía de seguridad jurídica a favor del ciudadano.

Por otro lado, la reserva de ley constituye una norma sobre la producción jurídica (o *norma sobre la normación*)<sup>163</sup>, que prohíbe la intromisión de alguna otra potestad normativa diferente a la de la función legislativa en la regulación de la materia reservada a la ley<sup>164</sup>. Es precisamente por el sometimiento de la materia tributaria a la reserva de ley, que el tributo tiene a la ley como única fuente de su nacimiento, de modo que las obligaciones tributarias tienen carácter *ex lege*, sin que medie la voluntad para su creación<sup>165</sup>.

De lo anterior se explica la inderogabilidad de la obligación tributaria, que se manifiesta en la imposibilidad de aceptar modificaciones o novaciones en la situación de los sujetos y demás elementos que componen la deuda tributaria.<sup>166</sup> De ahí que el

---

<sup>162</sup> Véase: GARCÍA NOVOA, César, «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, Roma, Universidad de Roma La Sapienza, no. 2, septiembre de 2002, p. 152. El trabajo del autor también es consultable en: *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, AEDAF, no. 59, octubre-diciembre, 2002, p. 79.

<sup>163</sup> Véase: GUASTINI, Ricardo, «En torno a las normas sobre la producción jurídicas», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, IIJ-UNAM, nueva serie, año XXX, no. 89, mayo-agosto de 1997, pp. 548 y ss.

<sup>164</sup> A decir de CASÁS, el principio de reserva de ley tributaria se inspira en “la idea de que determinadas materias –en nuestro caso la fiscal, por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos– deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de toda la Nación para impedir la concentración del poder en manos de gobernante alguno”. CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, 1ª ed., Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002, p. 248.

<sup>165</sup> “La ley no sólo impone el nacimiento de la obligación, sino que también regula todo su régimen jurídico, integrando sus previsiones específicas con las generales del ordenamiento tributario. De manera que así como la voluntad de las partes no influye para el nacimiento de la relación tributaria, tampoco lo puede hacer en su desarrollo y régimen jurídico, siendo de previsión legal todos sus extremos”. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Derecho tributario*, 21ª ed., España, Thomson Reuters, 2016, p. 142 y ss.

<sup>166</sup> Véase: PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª ed., España, Civitas, Thomson Reuters, 2016, p. 151.

artículo 17.5<sup>167</sup> LGT prohíba que los elementos de la obligación tributaria puedan alterarse por actos o convenios de los particulares.

En el principio de reserva de ley también encuentra fundamento el de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias, el cual se explica en razón de la pertenencia del Derecho tributario al Derecho público<sup>168</sup>, en donde el predominio de la imperatividad de los entes públicos en la consecución del interés general trae consigo la indisponibilidad de situaciones jurídicas frente a la disponibilidad fruto de la prevalencia de la autonomía de la voluntad que caracteriza al Derecho privado<sup>169</sup>.

La indisponibilidad de las obligaciones tributarias y, en general, la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas<sup>170</sup>, proclamada por el artículo 18 LGT, impide a los sujetos de la relación tributaria alterar el contenido, formas y plazos para la exigencia de la obligación tributaria y, en general, alterar su disciplina jurídica<sup>171</sup>.

De esta forma, la indisponibilidad del tributo hace imposible que la voluntad de la ley, única fuente de las obligaciones tributarias, sea objeto de negociación o acuerdo. Ni la Administración ni los contribuyentes pueden acordar sobre sus elementos

---

<sup>167</sup> Artículo 17.5 LGT: “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

<sup>168</sup> En este sentido: CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 16ª ed., España, Thomson Reuters, Aranzadi, 2016, p. 70. El autor identifica los siguientes factores que permiten postular la pertenencia del Derecho tributario al Derecho público: “presencia de los entes públicos como sujetos de la actividad que se somete a ordenación jurídica, predominio de la imperatividad que trae consigo la marcada indisponibilidad de situaciones jurídicas frente a la disponibilidad fruto de la prevalencia de la autonomía de la voluntad, y, por fin, la materia regulada es cercana y guarda en gran medida vínculos estrechos con las ideas cimentadoras de toda entidad política”. Sobre la indisponibilidad de las obligaciones tributarias véase también: CALVO ORTEGA, Rafael y CALVO VÉRGEZ, Juan, *Curso de Derecho financiero*, 20ª ed., España, Civitas, Thomson Reuters, 2016, p. 70; y GARCÍA NOVOA, César, «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *op. cit.*, nota 162, p. 152. Este trabajo también es consultable bajo la siguiente referencia: *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, AEDAF, no. 59, octubre-diciembre, 2002, p. 77.

<sup>169</sup> “El acreedor del Derecho Privado puede disponer libremente de su crédito, a título oneroso o gratuito, puede consentir la novación en el lado pasivo de la obligación, puede admitir el pago en una especie diferente, etc. De ninguna de estas facultades dispone, en cambio, el acreedor tributario, la Administración”. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, nota 166, p.151.

<sup>170</sup> Véase: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, 17ª ed., España, Lex-Nova, Thomson Reuters, 2016, p. 177 y ss.

<sup>171</sup> En este sentido: MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Derecho tributario*, *op. cit.*, nota 165, p. 142.

esenciales. Como señala CAZORLA PRIETO<sup>172</sup>: “Si por algún resquicio con alcance muy limitado penetra [la voluntad] en el recinto de las obligaciones tributarias es porque la propia ley lo permite.” Y es precisamente aquí donde las técnicas convencionales aparecen como ese resquicio (si bien no el único<sup>173</sup>) que el legislador ha habilitado para que la voluntad de los sujetos de la relación tributaria penetre en los términos y condiciones que la ley autoriza<sup>174</sup>.

Por tanto, las técnicas convencionales son respetuosas del principio de reserva de ley en la medida en que su previsión está determinada por una norma con rango de ley que consiente su empleo. Desde esta óptica, los APAs cumplen con el principio de reserva de ley tributaria en la medida en que el legislador ha autorizado su uso mediante el establecimiento de un régimen jurídico propio dentro de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, especialmente en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, el empleo de técnicas convencionales se justifica en aquellos casos en los que es necesario atribuir un significado concreto a conceptos jurídicos indeterminados. Como señala ZORNOZA PÉREZ<sup>175</sup>, la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias, dificulta que la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, especialmente en el Derecho tributario, caracterizado por su alto grado de tecnicismo, que ocasiona el uso (o abuso) por el legislador de conceptos jurídicos indeterminados que otorgan a la Administración, al momento de proceder a la aplicación de los tributos, un margen más o menos amplio de actuación<sup>176</sup>, generando incertidumbre en la aplicación de la ley.

---

<sup>172</sup> Véase: CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte general, op. cit.*, nota 168, p. 235.

<sup>173</sup> Piénsese, por ejemplo, en la figura de la condonación, los convenios concursales, la transacción de los derechos de la Hacienda Pública y el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria como supuestos que permiten una cierta disponibilidad respecto de los elementos esenciales del tributo.

<sup>174</sup> Aunque se debe reconocer que en el caso de los acuerdos previos de valoración, a juzgar por el flaco papel que juega la participación del contribuyente en la formación del acuerdo, el resquicio parece algo diminuto.

<sup>175</sup> ZORNOZA PÉREZ, «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 77, 1996, p. 167.

<sup>176</sup> En este sentido: CAYÓN GALIARDO, Antonio, «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 36, 1982, p. 563; y

En este sentido, las técnicas convencionales, y especialmente los acuerdos previos tendentes a la determinación de la obligación tributaria, no entrañan la derogación de las normas tributarias, sino que, por el contrario, posibilitan su concreción, sobre todo tratándose de normas de contenido indeterminado cuya aplicación exige primero realizar una labor integradora. En otras palabras, si el significado de la norma no viene precisado, de ninguna forma su concreción supondría la derogación de la misma<sup>177</sup>.

Por tanto, las técnicas convencionales facilitan la determinación de conceptos jurídicos indeterminados –como la valoración del precio normal de mercado en el caso de los APAs– y buscan, con la participación del contribuyente, una mejor consecución del deber de contribuir. Por ello, tampoco podría hablarse de una presunta disponibilidad del crédito tributario, pues precisamente en estos casos es el crédito tributario el que no puede determinarse.

En consecuencia, ni la reserva de ley, ni la inderogabilidad de los elementos de la deuda tributaria, así como tampoco la indisponibilidad de la obligación tributaria, constituyen obstáculo para la celebración de acuerdos en materia tributaria<sup>178</sup>. Representarían un obstáculo para la celebración de acuerdos solo en aquellos aspectos cuya regulación no dé lugar a dudas en su aplicación; es decir, cuando el contenido de la disposición normativa sea lo suficientemente claro y preciso. Sin embargo, las técnicas convencionales actúan ahí donde existen elementos inciertos o potencialmente conflictivos para la determinación de la obligación tributaria, tal como ocurre en el caso de los APAs, que solo proceden en casos de complejidad evidente, en donde existe un cierto grado de incertidumbre (real y objetivo) respecto de la metodología aplicable a las operaciones vinculadas del contribuyente o respecto de la forma en que el principio de libre competencia debe ser aplicado. De hecho, las Administraciones tributarias parecen ser cada vez más exigentes en la admisión y análisis de las solicitudes para la obtención de un APA; las circunstancias del caso deben ser verdaderamente complejas para poder lograr un acuerdo.

---

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, «Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario», *op. cit.*, nota 124, p. 16.

<sup>177</sup> Véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, p. 189.

<sup>178</sup> Al respecto: MARTINOLI, Carol, «Solución de controversias tributarias. Comparación de la experiencia en los países desarrollados», *op. cit.*, nota 154, p. 118.

Como último punto a favor de las técnicas convencionales, debe recordarse el carácter relativo del principio de reserva de ley tributaria sobre el que descansa el sistema de reserva de ley atenuada o flexible, en el que es posible que fuentes diversas a la ley desarrollen elementos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria. En atención a este sistema, y debido a la operatividad y tecnicismo de los órganos administrativos<sup>179</sup>, la Administración puede concretar los elementos cuantitativos del tributo mediante normas secundarias, dejando el resto de elementos esenciales a la regulación por ley. Dado que esta concreción también puede efectuarse en la aplicación diaria del ordenamiento por la Administración tributaria<sup>180</sup>, las técnicas convencionales, y en particular los APAs, son un buen instrumento para reducir la discrecionalidad y lograr una mejor determinación de la obligación tributaria con la participación del contribuyente.

### C. El principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica se encuentra establecido en el artículo 31.1 CE<sup>181</sup> y constituye un principio material de justicia que, junto con los de generalidad, igualdad y progresividad, inspira el sistema tributario.

La capacidad económica se entiende como una aptitud real de pago de contribuciones que habilita a los sujetos obligados del tributo a aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos en función de su respectiva capacidad contributiva, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo un plan de vida digno y autónomo<sup>182</sup>, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total

---

<sup>179</sup> Véase por todas la STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992, en la que el Tribunal Constitucional estableció [FJ7] que: "... la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base."

<sup>180</sup> En el mismo sentido: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, op. cit., nota 79, pp. 205 y 211.

<sup>181</sup> Artículo 31.1 CE: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."

<sup>182</sup> Al respecto: CENCERRADO MILLÁN, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, pp. 54 y ss.

de su patrimonio o la extinción de la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad del tributo)<sup>183</sup>.

Así, el tributo cumple con el principio de capacidad económica cuando grava índices reales de riqueza, ahí donde la riqueza se encuentra<sup>184</sup>, en función de la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias particulares se ven imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma proporción.

De esta forma, el principio de capacidad económica sirve como criterio legitimador para la determinación de los elementos de cuantificación la deuda tributaria, especialmente de la base imponible, por lo que en todo momento el *quantum* de la deuda tributaria debe respetar, en la mayor medida posible, la capacidad económica del contribuyente.

No obstante lo anterior, existen supuestos en los que la aplicación adecuada del principio de capacidad económica resulta una tarea compleja. Nos referimos a aquellas situaciones en las que la indeterminación normativa o el empleo de conceptos jurídicos indeterminados impiden ajustar la deuda tributaria con arreglo a la capacidad económica. Y es aquí donde las técnicas convencionales, y en particular los APAs, pueden ser el instrumento jurídico más adecuado.

El uso de técnicas convencionales no parece colisionar con el principio de capacidad económica, sino que, por el contrario, permite identificar y concretar, junto con el contribuyente, la capacidad económica. Esto resulta especialmente cierto en materia de fijación de precios de transferencia, donde el contribuyente está en mejor posición de determinar cuál es su aptitud real de pago de contribuciones y en donde, por tanto, es imposible sostener la teoría de la unilateralidad de la función administrativa,

---

<sup>183</sup> Véase: SANTOS FLORES, Israel, «Derechos humanos de los contribuyentes», en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, FIGUEROA MEJÍA, Giovanni y MARTÍNEZ RAMÍREZ, Fabiola (coords.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*, México, IIJ-UNAM, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura, 2014, pp. 559-561.

<sup>184</sup> Cfr. STC 27/1981, de 20 de julio (F. J. 4). Aunque se debe apuntar que en posteriores pronunciamientos, el Tribunal Constitucional optó por “flexibilizar” el principio de capacidad económica para reconocer que el principio se cumple aún cuando el tributo grava índices potenciales de riqueza. Al respecto véase, entre otras, las SSTC: 37/1987 (F. J. 13); 126/1987 (F. J. 10); y 150/1990 (F. J. 9); 221/1992 (FJ 4).

pues la determinación unilateral de precios por la Administración tributaria sí que podría vulnerar la capacidad económica.

Desde esta perspectiva, los APAs se advierten como única vía eficaz y lógica para reducir la discrecionalidad técnica<sup>185</sup> que acompaña a la valoración administrativa y resolver los problemas derivados de la fijación de precios, permitiendo una mejor concreción del principio de capacidad económica<sup>186</sup>.

#### **D. El principio de igualdad tributaria**

En una primera aproximación, las técnicas convencionales podrían suponer una quiebra al principio de igualdad si su acceso no está garantizado de manera generalizada a todos sus destinatarios o si escapan de medidas de publicidad y transparencia respecto de su uso y control, por lo que es necesario analizar el contenido de dicho principio para, posteriormente, contrastarlo con las técnicas convencionales y, en específico, con los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia.

La igualdad, en sentido general, representa uno de los valores fundamentales del ser humano y uno de los principios vertebradores que sustentan la idea de Estado de Derecho y la noción misma de justicia. De acuerdo con el artículo 1.1 CE<sup>187</sup>, la igualdad constituye un valor supremo del ordenamiento jurídico, el cual reviste un carácter bidimensional, de modo que puede hablarse de una igualdad formal (artículos 14<sup>188</sup> y 31.1<sup>189</sup> CE) y de una igualdad material (artículo 9.2 CE<sup>190</sup>). Mientras que la igualdad

---

<sup>185</sup> Véase: FERREIRO LAPATZA, José Juan (director), *La justicia en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, España, Marcial Pons, Grupo de Investigación Facultad de Derecho UB, 2005, p. 234.

<sup>186</sup> Como señala FALCÓN Y TELLA: “él ámbito de los precios de transferencia resulta especialmente proclive a los acuerdos convencionales, si tenemos en cuenta la complejidad de la materia y el excesivo tiempo que normalmente conlleva su resolución judicial”. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El arbitraje tributario», *op. cit.*, nota 45, p. 5.

<sup>187</sup> Artículo 1.1 CE: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.”

<sup>188</sup> Artículo 14 CE: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

<sup>189</sup> Artículo 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

<sup>190</sup> Artículo 9.2 CE: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos



formal representa una prerrogativa ciudadana oponible al poder público<sup>191</sup>, la igualdad material implica la eliminación de disparidades en aras de lograr una igualdad de hecho.

La igualdad formal puede estudiarse, a su vez, en dos vertientes<sup>192</sup>: una objetiva (artículo 31.1 CE), que atiende a los criterios de capacidad económica, progresividad y justicia objetivamente hablando, es decir, sin tomar en consideración las condiciones subjetivas de la persona; y una igualdad subjetiva (artículo 14 CE), que implica una igualdad ante la ley y una igualdad en la aplicación de la ley. Mientras que la igualdad ante la ley constituye un derecho frente al poder legislativo al momento de crear las normas, la igualdad en la aplicación de la ley encarna un derecho frente al poder judicial y a la Administración al momento de su aplicación.

Respecto de la igualdad ante la ley tributaria, la doctrina<sup>193</sup> ha señalado que esta comprende el principio de generalidad y un derecho frente al legislador, quien está obligado a confeccionar la norma jurídica de forma tal que no haga distinguos entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma. En otras palabras, significa que la igualdad debe estar dada por la propia ley; no implica una igualdad meramente numérica o matemática, sino que permite establecer diferencias objetivamente válidas (*diferencias de trato*) a fin de lograr una igualdad de hecho.

Sin embargo, cuando el establecimiento en la ley de desigualdades carece de razones objetivas y válidas, estamos en presencia de *discriminaciones por indiferenciación*<sup>194</sup>, es decir, cuando el legislador otorga distinto trato a lo que es igual o

---

que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.”

<sup>191</sup> Conviene recordar que la igualdad nace como uno de los presupuestos básicos en que se inspiró el Derecho Público surgido de la Revolución francesa con el fin de extinguir un sistema de privilegios irracionales para lograr un ordenamiento jurídico basado en la igualdad de los hombres y la imparcialidad en la aplicación de las leyes. Al respecto véase: LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Principios Constitucionales Tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 168

<sup>192</sup> Véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria*, *op. cit.*, nota 79, pp. 221 y ss.

<sup>193</sup> Véase: LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *op. cit.*, nota 191, p. 168.

<sup>194</sup> Sobre el particular véase, entre otros, a: COBREROS MENDAZONA, Edorta, «Discriminación por indiferenciación. Estudio y propuesta», *Revista española de Derecho constitucional*, España, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, año 27, no. 81, septiembre-diciembre, 2007, pp. 88 y ss.; REY, Fernando, «¿De qué hablamos cuando hablamos de igualdad constitucional?», *Anales de la Cátedra*

determina que supuestos diversos reciban el mismo tratamiento jurídico. Por tanto, para respetar el principio de igualdad, la diferenciación debe ser razonable y proporcional a la finalidad jurídica perseguida.

La doctrina constitucional ha identificado algunas notas distintivas del principio de igualdad tributaria que confirman que el establecimiento de un trato desigual está sujeto a límites. De acuerdo el Tribunal Constitucional<sup>195</sup>:

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación a la igualdad, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciados sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
- No se prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo cuando dicha desigualdad resulte artificiosa o injustificada por no venir fundada en criterios objetivos y suficientemente razonables.
- Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción deben ser adecuadas y proporcionadas, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional.

Como se puede advertir, el principio de igualdad proscribía el establecimiento de discriminaciones carentes de justificación objetiva y razonable (lo que la doctrina ha denominado *discriminación por indiferenciación*) y, al mismo tiempo, autoriza el establecimiento de diferencias de trato siempre que sus consecuencias jurídicas sean objetivamente válidas en la consecución de una igualdad material.

---

Francisco Suárez, España, Universidad de Granada, no. 45, 2011, pp. 171 y ss.; y ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa-UNAM, 2008, p. 44 y ss.

<sup>195</sup> Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril (F. J. 9).

Trasladando estas consideraciones al terreno de las técnicas convencionales, en atención al principio de igualdad ante la ley, el acceso a las técnicas convencionales debe estar garantizado a la generalidad de sus destinatarios, pues de no ser así, y permitir que solo cierto grupo o categoría de contribuyentes pueda determinar su capacidad económica mediante acuerdo o pacto con la Administración tributaria, supondría una ruptura a la igualdad<sup>196</sup>.

A nuestro juicio, las técnicas convencionales (en general) no suponen una quiebra del principio de igualdad, en la medida en que su acceso está previsto de manera generalizada para todos los administrados, al igual que están generalizados los procedimientos que terminan con el acto administrativo tradicional.

Es más, lejos de suponer una quiebra del principio de igualdad, las técnicas convencionales pueden suponer un valioso instrumento al servicio de la igualdad, pues como señalan GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA<sup>197</sup>, una decisión unilateral no garantiza mejor la igualdad que otra surgida de un acuerdo de voluntades, especialmente ante casos de discrecionalidad administrativa o incertidumbre legal.

No obstante, refiriéndonos a los APAs como técnica convencional en específico, creemos que estos sí pudieran escapar del principio de igualdad porque, hasta cierto punto, conforme a la regulación española, los acuerdos previos de valoración parecen estar diseñados para las grandes empresas, que se caracterizan por tener mayor capacidad económica, mejores posibilidades de defensa jurídica y mayor poder de negociación que las pequeñas y medianas empresas, las cuales no siempre pueden asumir los costes (técnicos, económicos, humanos, de tiempo, etc.) que supone la obtención de un APA<sup>198</sup>.

---

<sup>196</sup> En el mismo sentido: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria*, *op. cit.*, nota 79, p. 225.

<sup>197</sup> “...las técnicas convencionales *no aumentan la desigualdad*, si no que *la reducen* si se acompañan de dos cautelas esenciales: *la motivación y la publicidad* (combinada, en su caso, con la elaboración de criterios generales)”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *op. cit.*, nota 129, pp. 12 y 13.

<sup>198</sup> En el mismo sentido se pronuncian: MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, “*Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado*”, en MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, PATÓN GARCÍA, Gemma y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, *et al.*, *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de*

Desde una perspectiva comparada se puede constatar cómo otros países (Australia<sup>199</sup>, Estados Unidos<sup>200</sup>, Países Bajos<sup>201</sup>), garantizan el acceso a los APAs con programas simplificados dirigidos a las PYMES –llamados *Small Business Taxpayer APA Programmes*, *Abbreviated APA Programmes* o *Simplified APA Programmes*–, que aminoran las cargas de información y documentación e implican una participación más colaborativa por parte de la Administración, por ejemplo, en la obtención de comparables para sustentar los precios de transferencia del contribuyente<sup>202</sup>.

Por tanto, y sin perjuicio de reconocer que la posibilidad de que pequeñas y medianas empresas obtengan un APA está normalmente limitada a APAs unilaterales, en la medida en la que el legislador español omitió establecer una diferenciación entre situaciones que exigen distinto tratamiento, como lo es la especial situación de las pequeñas y medianas empresas frente a las grandes, creemos que los APAs implican un caso de discriminación por indiferenciación. No parece atender a criterios de igualdad el que pequeños y medianos contribuyentes deban seguir el mismo procedimiento que siguen las grandes multinacionales para la obtención de un APA<sup>203</sup>.

Ahora bien, por lo que se refiere a la igualdad en la aplicación de la ley tributaria, esta supone que los órganos administrativos y jurisdiccionales deben aplicar el mismo criterio ante supuestos de hecho esencialmente iguales, pudiendo apartarse de su propio razonamiento solo mediante fundamentación y motivación suficiente que

---

*Derecho interno, comparado y comunitario*, España, Atelier, 2007, pp. 197 y 198; y BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, p. 225.

<sup>199</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future...*, *op. cit.*, nota 117, pp. 222-223 y 233-234.

<sup>200</sup> Cfr. Artículo 3.04(2), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>201</sup> Véase: JIE-A-JOEN, Clive, BAGISLAYICI, Güney y GEEVERS, Jeroen, «New Dutch decrees confirm procedures, requirements regarding financial service entities, APA, ATR requests», *op. cit.*, nota 109, p. 636.

<sup>202</sup> Incluso, países como Francia cuentan con un programa de APA simplificado dirigido en forma exclusiva a centros de investigación y desarrollo científico. Cfr. SILBERZTEIN, Caroline, GRANEL, Benoît y NGUYÊN-LAPIERRE, Laura, “France”, en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 150.

<sup>203</sup> A este respecto es importante mencionar que si bien es cierto el actual Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículo 16.4) introdujo –a fin de no imponer cargas desproporcionadas o exigir el mismo volumen de documentación que se espera de las multinacionales– medidas de simplificación administrativa que reducen las obligaciones de documentación sobre precios de transferencia a las empresas cuya cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros; también lo es que a este tipo de empresas se le sigue exigiendo la obtención de comparables, datos que con frecuencia son de difícil obtención incluso para los grandes contribuyentes, por lo que, a nuestro juicio, la disparidad de trato sigue prevaleciendo. Véase *ut infra*: capítulo tercero, apartado III, subapartado 2, inciso A: Los requisitos de la solicitud APA y documentación a presentar.

legitime el cambio de postura y la adopción del nuevo criterio. Así, el principio de igualdad en la aplicación de la ley persigue eliminar la arbitrariedad en la formación y toma de decisiones por los órganos públicos.

En este sentido, las técnicas convencionales podrían suponer una vulneración a la igualdad en la aplicación de la ley si la celebración de acuerdos con la Administración tributaria respecto de los elementos de cuantificación del tributo se llevara a cabo de manera arbitraria, llegando a soluciones dispares ante igualdad de circunstancias<sup>204</sup>. Por ejemplo, si en el caso de los APAs, la Administración tributaria aceptase suscribir un acuerdo ante determinadas circunstancias y, por otro lado, rechazase la suscripción de otro acuerdo con un contribuyente en idéntica situación. De ahí la importancia en la publicidad y transparencia de este tipo de acuerdos.

Creemos que los APAs también pueden vulnerar el principio de igualdad en la aplicación de la ley debido a la falta de cautelas y salvaguardas en materia de transparencia y publicidad en su uso y control por parte de la Administración<sup>205</sup>. No existen guías, ni estadísticas, ni informes oficiales, ni siquiera información general que permita conocer la composición y estructura del órgano que se encarga de tramitar los APAs o los nombres de los funcionarios encargados de su tramitación; a diferencia de otras jurisdicciones en donde dicha información se publica de forma periódica y es de acceso público. El halo de oscuridad que rodea a los APAs puede dar pie a que, en la práctica, la igualdad se rompa.

No obstante, debemos mencionar aquí que la reciente Directiva adoptada por el Consejo de la Unión Europea en diciembre de 2015<sup>206</sup>, referente al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, y que establece la creación de un repertorio central de información para el almacenamiento e intercambio de información de APAs entre los Estados miembros, puede ser una buena garantía para

---

<sup>204</sup> Al respecto véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, p. 226.

<sup>205</sup> En este sentido: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *op. cit.*, nota 129, p. 13.

<sup>206</sup> Véase: CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, “Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad”, *op. cit.*, nota 26.

asegurar que el uso y control de los APAs respete el principio de igualdad y evitar con ello posibles desvíos de poder por parte de la Administración tributaria.

<b>Cuadro 3. Los APAs como técnica convencional</b>	
<b>Argumentos en contra</b>	<b>Argumentos a favor</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• El recurso a figuras de Derecho privado como solución a los problemas del Derecho público</li> <li>• La incompatibilidad de voluntades y la desigualdad natural entre las partes</li> <li>• La vigencia del principio de legalidad y la reserva de ley tributaria</li> <li>• La indisponibilidad del tributo y de las situaciones jurídicas subjetivas</li> <li>• La quiebra del principio de igualdad</li> <li>• Los posibilidades de incurrir en desviación de poder en el uso y falta de control de la técnicas convencionales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Seguridad jurídica y tutela de los intereses del contribuyente y sus empresas vinculadas</li> <li>• Reducción de la discrecionalidad técnica que acompaña a la valoración administrativa</li> <li>• Propician una mejor aplicación de conceptos jurídicos indeterminados como el “valor normal de mercado”</li> <li>• Mayor agilidad en el desarrollo de la acción administrativa</li> <li>• Reducen de la conflictividad en la vía económico-administrativa y en las jurisdicciones contenciosa administrativa.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

#### **4. Hacia un sistema tributario funcional. Notas para su “admisibilidad”**

Más allá de cuestionar la cabida de los APAs en el ordenamiento jurídico, es innegable que el fenómeno globalizador, cuyo impacto en las economías se hace cada vez más presente con efecto irreversible, exige a los Estados la búsqueda de soluciones ágiles para hacer frente a las necesidades actuales. Hoy por hoy, las grandes economías, a fin de evitar prácticas elusivas y asegurar que todos paguen conforme a su capacidad económica, acuerdan con las empresas sin mayores titubeos y sin hacer mayores disquisiciones.

Mientras los países anglosajones han sido más proclives a adaptar su sistema tributario al contexto económico actual<sup>207</sup>, dando pasos agigantados en el desarrollo de

<sup>207</sup> De acuerdo con CHECA GONZÁLEZ, los Estados “conscientes de la indiscutible importancia que en el vigente estadio de internacionalización ostenta la fiscalidad en la localización de las actividades económicas... se muestran más proclives a configurar un clima tributario que logre atraer aquéllas hacia sus correspondientes territorios... lo que ha generado que los Estados se conviertan en competidores para conseguir el mayor número de contribuyentes y atraer hacia su propio territorio un número importante de empresas”. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Globalización económica y principios tributarios», *Cuestiones Constitucionales. Revista mexicana de Derecho constitucional*, México, IIJ-UNAM, no. 22, enero-junio, 2010, p. 80.

procedimientos alternativos para la solución anticipada de conflictos<sup>208</sup> y con las ventajas que ello conlleva en el afianzamiento de la recaudación del lado de la Administración y en el incremento de la seguridad jurídica de lado del contribuyente; en los países de régimen jurídico-administrativo, en donde es más palpable que la regulación del fenómeno tributario va muy por detrás de la realidad económica, nos seguimos preguntando si el empleo de estos instrumentos supone un obstáculo al logro de la justicia, la igualdad y los fines constitucionales, una deslegalización de los principios vertebradores que informan el ordenamiento, un peligro para los objetivos que la reserva de ley pretende garantizar, etc.<sup>209</sup>

No venimos a proponer aquí una aplicación forzada del Derecho y los principios constitucionales de justicia tributaria, para dar preeminencia a criterios económicos y políticos –debemos dejarlo claro: los APAs, como cualquier otra técnica o solución convencional que la ciencia del Derecho tributario admita, deben, por fuerza, armonizarse con estos principios para ser jurídicamente válidos–, pero tampoco podemos “aislarnos de la globalización”<sup>210</sup> e ignorar la vertiginosidad con la que se desarrollan las actividades económico-empresariales.

En este contexto, es necesaria una coordinación global de políticas fiscales<sup>211</sup>. Las necesidades actuales no justifican ya una Administración tributaria de cada Estado y autoritaria<sup>212</sup>; por el contrario, exigen un enfoque de Administración tributaria global

---

<sup>208</sup> Para un acercamiento a las fórmulas o instrumentos jurídicos de resolución alternativa de controversias tributarias insertas en los ordenamientos jurídicos anglosajones, especialmente en Estados Unidos y Reino Unido, se recomienda: ROMERO FLOR, Luis María, «Los denominados “tax agreements” como resolución alternativa de conflictos tributarios en los ordenamientos anglosajones», *Nueva Fiscalidad*, Madrid, Dykinson, no. 4, julio de 2011.

<sup>209</sup> Coincidimos con CALDERÓN CARRERO cuando señala que: “el mundo de la fiscalidad, a diferencia de otras materias, no ha evolucionado paralelamente con la realidad económica y empresarial, de suerte que desde una perspectiva tributaria las autoridades fiscales y los contribuyentes operan en un contexto de difícil convivencia entre una realidad económica y empresarial altamente globalizada e integrada y una suerte de «selva fiscal» resultante de un conjunto descoordinado de normativas tributarias nacionales singulares o autóctonas que son aplicadas a través de enfoques administrativos locales tanto el plano formal como en el material”. CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio Europeo 90/436/CEE», *op. cit.*, nota 43, p. 905.

<sup>210</sup> Véase: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 114, 2002, p. 267.

<sup>211</sup> *Idem.*

<sup>212</sup> Aunque de antemano sabemos que las Administraciones tributarias operan detrás de las barreras nacionales, como señala OWENS: “*This globalization of national economies poses new challenges for tax administrations, as they have to operate behind national barriers. They are national, not global*”

y funcional, tan global como los contribuyentes<sup>213</sup> y tan funcional como las grandes empresas.

El reto para nuestro Derecho será, no ya estudiar la compatibilidad de las soluciones convencionales con los principios tributarios constitucionales, sino estudiar la admisibilidad de su flexibilización en unos niveles razonablemente aceptables<sup>214</sup>, que sin erosionar su núcleo básico<sup>215</sup>, permitan su armonización con la realidad y las necesidades recaudatorias, sin dejar de lado la protección de los derechos del contribuyente.

Analizada la armonización de los APAs con la técnicas convencionales a que hace referencia el artículo 86 LPACAP y con los principios informadores del ordenamiento jurídico-tributario, conviene ahora examinar su origen y desarrollo normativo en el Derecho tributario español.

## II. LOS APAS COMO SOLUCIÓN CONVENCIONAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

### 1. Nacimiento y evolución normativa de los acuerdos previos de valoración

Como se ha dicho, en materia tributaria no existe una norma análoga a la del actual artículo 86 LPACAP que habilite con carácter general el uso de soluciones convencionales en el ordenamiento tributario: el legislador ha rechazado establecer unos

---

*institutions*”. OWENS, Jeffrey, «The role of Tax Administrations in the current political climate», *op. cit.*, nota 1, p. 157.

<sup>213</sup> Véase: CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio Europeo 90/436/CEE», *op. cit.*, nota 43, p. 906.

<sup>214</sup> CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO han dado cuenta del grado de flexibilización que han experimentado los principios impositivos clásicos y constitucionales (principios de igualdad/capacidad económica, progresividad, redistribución) como consecuencia de las tensiones a las que somete la globalización a los Estado. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?», *op. cit.*, nota 210, p. 247. Por su parte, CASADO OLLERO advierte que cada vez más estamos en presencia, no ya de un Estado de derecho fiscal, sino de un mercado de derecho fiscal, al sentirse condicionado el legislador por los márgenes de maniobra que el mercado le permite. CASADO OLLERO, Gabriel, «Ámbito de aplicación de los principios de justicia tributaria», en V.V.A.A., *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.

<sup>215</sup> Es cierto que la globalización económica desencadena transformaciones sustantivas en los sistemas tributarios que alteran desde el modelo de gestión tributaria hasta los principios sobre los que se erigen tales sistemas. Véase: CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?», *op. cit.*, nota 210, p. 245.



criterios mínimos y un régimen jurídico básico para la celebración de acuerdos en materia tributaria, optando por introducir habilitaciones singulares<sup>216</sup>.

Una de estas habilitaciones son, precisamente, los APAs o acuerdos previos de valoración sobre operaciones vinculadas, cuya implantación ha sido interpretada por la doctrina como la génesis de las soluciones convencionales en el Derecho tributario español<sup>217</sup>. No obstante, desde su nacimiento, los APAs aparecieron como una subespecie de otra técnica convencional: los acuerdos previos de valoración (APVs), cuyo repaso es obligado para entender el encuadre y evolución de los APAs como solución convencional dentro del ordenamiento jurídico.

En dicha evolución, tienen lugar una serie de instrumentos normativos (leyes, reglamentos, textos refundidos) que han regulado los APAs y los acuerdos previos de valoración, los cuales se muestran en el siguiente cuadro y cuyo texto original se recoge en el Anexo 1 de este trabajo.

<b>Cuadro 4. Acuerdos previos de valoración. Evolución normativa</b>	
1	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 16.6).
2	Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (capítulo V: artículos 16 a 28).
3	Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 9).
4	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (artículo 91).
5	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 16.7)
6	Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículos 22 a 29 nonies)
7	Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (artículo 16.7).
8	Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (capítulo VI: artículos 22 a 29 nonies del RIS).
9	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 18.9).
10	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (capítulo VII: artículos 21 a 36).

Fuente: Elaboración propia

<sup>216</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario...*, *op. cit.*, nota 44, p. 36.

<sup>217</sup> En este sentido: ZORNOZA PÉREZ, «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español», *op. cit.*, nota 175, p. 170; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Madrid, Editorial Constitución y Leyes (Colex), 1998, p. 288; MARTÍN QUERALT, Juan, «Algo más que una reforma; los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 88, p. 3.

Como veremos, España ha contado con tres programas APA. El primero se estableció en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y estuvo vigente hasta la publicación del RIS aprobado por el R.D. 1777/2004 que desarrolló el Texto Refundido de la LIS aprobado por el R.D. Legislativo 4/2004, el cual estableció el segundo programa APA, que permaneció en vigor hasta la publicación del RIS aprobado por el R.D. 634/2015 como desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que, a su vez, introdujo el tercer programa APA, actualmente en vigor.

#### **A. El primer programa APA (1995-2004)**

Los APAs se introducen en el ordenamiento tributario con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 16.6 estableció la posibilidad de someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. De acuerdo con dicho artículo:

Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.

La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

La Administración tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.

De la transcripción anterior se pueden desprender algunas características del procedimiento APA conforme la Ley 43/1995:

- Los APAs tienen vigencia de tres periodos impositivos. Se presume la imposibilidad de su aplicación retroactiva (*rollback*).

- La Administración tributaria queda vinculada, *rebus sic stantibus*, a los términos de la propuesta aprobada.
- Se prevé la posibilidad de APAs bilaterales.
- La falta de respuesta de la Administración implica una resolución negativa.
- Remite el procedimiento APA a su desarrollo reglamentario.

En cuanto a su diseño normativo el primer régimen jurídico de APAs consistía en una regulación más restrictiva que la actual, pero cuya esencia no ha variado mucho. Como se verá, la regulación de APAs en el Derecho tributario español aún no ha permitido advertir a estos acuerdos como una verdadera técnica convencional para la fijación negociada y anticipada de precios entre Administración y contribuyente.

Desde la primera regulación de APAs de 1995, el legislador se mostró reticente a reconocer la posibilidad de que los particulares pudieran “acordar” con la Administración tributaria. Como si la palabra “acuerdo” causara temor, optó entonces por bautizar a la nueva figura bajo el nombre de “*propuesta* para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas”<sup>218</sup>, reservando la palabra *acuerdo* para el caso de que la Administración tributaria estableciera “acuerdos con las Administraciones de otros Estados”.

Se observa entonces que, desde su nacimiento, los APAs se configuraron como actos preparatorios y no sustitutivos de la resolución administrativa dictada (unilateralmente) por la Administración para poner fin al procedimiento. Así, el programa APA consistía en la mera presentación de una propuesta que era aprobada o rechazada por la Administración tributaria.

Se observa también que la introducción de los APAs no llegó sola. De la lectura del párrafo segundo del artículo 16.6 LIS, anteriormente transcrito, y del artículo 20.3 LIS<sup>219</sup>, se advierte la posibilidad de presentar este tipo de propuestas en relación con

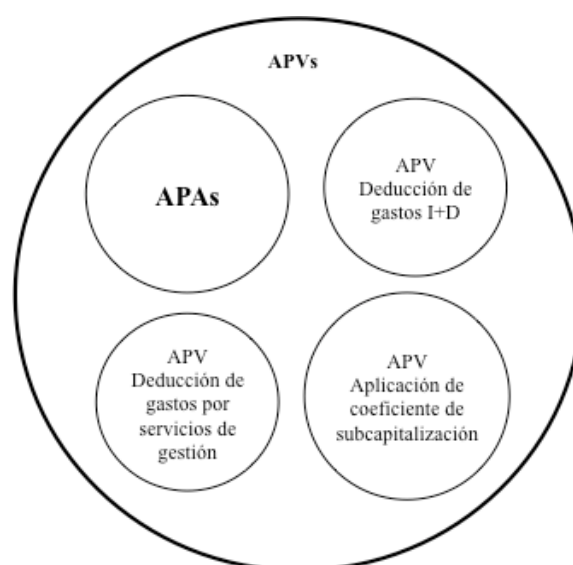
---

<sup>218</sup> En el artículo 16.6 de la LIS vigente en 1995, la palabra “acuerdo” solo es empleada por el legislador para referir a los APAs de carácter bilateral; es decir, a la posibilidad de que la “Administración tributaria establezca acuerdos con las Administraciones de otros Estados a efectos de determinar el valor normal de mercado”.

<sup>219</sup> Artículo 20.3 LIS (vigente en 1995): “Cuando medie un convenio para evitar la doble imposición y a condición de reciprocidad, los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, en los

otros supuestos establecidos en diversos preceptos de la propia Ley. Así, además de los APAs, el legislador introdujo otro tipo de acuerdos previos de valoración (APVs) en relación con: 1) la deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo (artículo 16.4)<sup>220</sup>; 2) la deducción de gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión (artículo 16.5)<sup>221</sup>; y, 3) la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto el establecido con carácter general (artículo 20.3); tal como se ilustra en la siguiente figura:

**Figura 1. La aparición de los APAs**



Fuente: Elaboración propia

términos del artículo 16.6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.”

<sup>220</sup> Artículo 16.4 LIS (vigente en 1995): “La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.

b) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.”

<sup>221</sup> Artículo 16.5 LIS (vigente en 1995): “La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.

b) Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.”

De lo anterior se advierte cómo la introducción de los APAs, bajo el manto de los acuerdos previos de valoración, llegó acompañada de otras subespecies de acuerdos previos dentro de la propia LIS de 1995, constituyendo el primer esfuerzo del legislador tributario en el establecimiento de instituciones de carácter convencional.

Específicamente con la introducción de los acuerdos previos en materia de precios de transferencia, que el Libro Blanco de la Reforma de 1994 presentó como “una novedad de la máxima importancia”<sup>222</sup>, España se convierte en el primer país de la Unión Europea en contar con una regulación interna en materia de APAs. Desde el momento de su introducción, los APAs fueron motivo de una embrionaria literatura<sup>223</sup> que se preocupó por su tratamiento doctrinal, contribuyendo a profundizar sobre su estudio y desarrollo a la sazón de la experiencia propia y de Derecho comparado y, por supuesto, del impulso motivado por la OCDE, especialmente a raíz de la publicación de la primera versión de las Directrices en julio de 1995.

El contenido del artículo 16.6 de la LIS de 1995 fue desarrollado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>224</sup>, específicamente por el Capítulo V (artículos 16 a 28)<sup>225</sup>, que reguló

---

<sup>222</sup> MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, España, Secretaría de Estado de Hacienda, mayo de 1994, p. 115. No obstante, para algún sector de la doctrina estos acuerdos no parecían tan novedosos, pues su regulación se correspondía con técnicas ya asentadas en la normativa anterior del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y Reglamento aprobado por el R.D. 2631/1982, de 15 de octubre), que contemplaba procedimientos similares para la determinación de gastos de amortización (llamados *planes de amortización*) y para la concreción de los términos de reinversión a los efectos de disfrutar del beneficio tributario correspondiente (llamados *planes de inversión*). Cfr. NAVARRO EGEA, Mercedes, «El “acuerdo” como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *op. cit.*, nota 44, p. 39.

<sup>223</sup> Dentro de los pioneros en abordar los APAs se puede mencionar a: CASERO BARRÓN, Ramón, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación española del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, España*, vol. XLV, no. 238, 1995; GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, Julio, *Los acuerdos previos sobre precios de transferencia: Una reflexión desde la experiencia Americana*, Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, no. 14/1994, 1995; CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia, «Aspectos procedimentales de los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, España, Escuela de Hacienda Pública, no. 30, 1995. De esta última también: «Los precios de transferencia en la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995», *Carta Tributaria*, España, Monografías no. 245, 1996; CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, «Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (A.P.A.)», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías, no. 249, 1996; y MARTÍN QUERALT, Juan, «Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Tribuna Fiscal. Revista tributaria y financiera*, Valencia, CISS, no. 66, octubre, 1996.

<sup>224</sup> En la exposición de motivos del Reglamento se señala: “El capítulo V regula el procedimiento para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de actividades de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización, de acuerdo con el mandato contenido en el apartado 6 del artículo 16 de la Ley del Impuesto... Destaca en esta materia la

el procedimiento para (artículo 16.1): a) la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas; b) la deducción de gastos de actividades de investigación y desarrollo; c) la deducción de gastos de apoyo a la gestión; y, d) la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto al establecido con carácter general. Como se puede advertir, los APAs se corresponden con el supuesto del inciso a); mientras que los incisos b), c) y d) con el resto de acuerdos previos de valoración a que se ha hecho referencia.

En el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se destacan los siguientes puntos en relación al procedimiento APA:

- Se designa al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como unidad encargada de informar, instruir y resolver del procedimiento (artículo 25); cuestión que, como se verá posteriormente, sigue siendo vigente en cierta medida.
- El procedimiento APA toma la forma típica de procedimiento adversarial o contradictorio. Se establece así una fase de “pruebas y alegaciones”, con la posibilidad para ambas partes de solicitar la emisión de informes periciales sobre la propuesta de valoración formulada (artículo 21).
- Se condiciona la presentación formal de la solicitud APA a la presentación obligatoria de una solicitud previa (artículo 18.1).
- Se dispone la irrecurribilidad de la resolución que pone fin al procedimiento (artículo 23), disposición criticable y aún vigente en el procedimiento actual.
- Se hace especial referencia al resguardo de la documentación presentada en el procedimiento, indicando que será exclusivamente utilizada respecto del mismo y que los funcionarios que intervengan deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan. Así también, que en los casos de desistimiento o caducidad se procederá a la devolución de la documentación aportada (artículo 20).

---

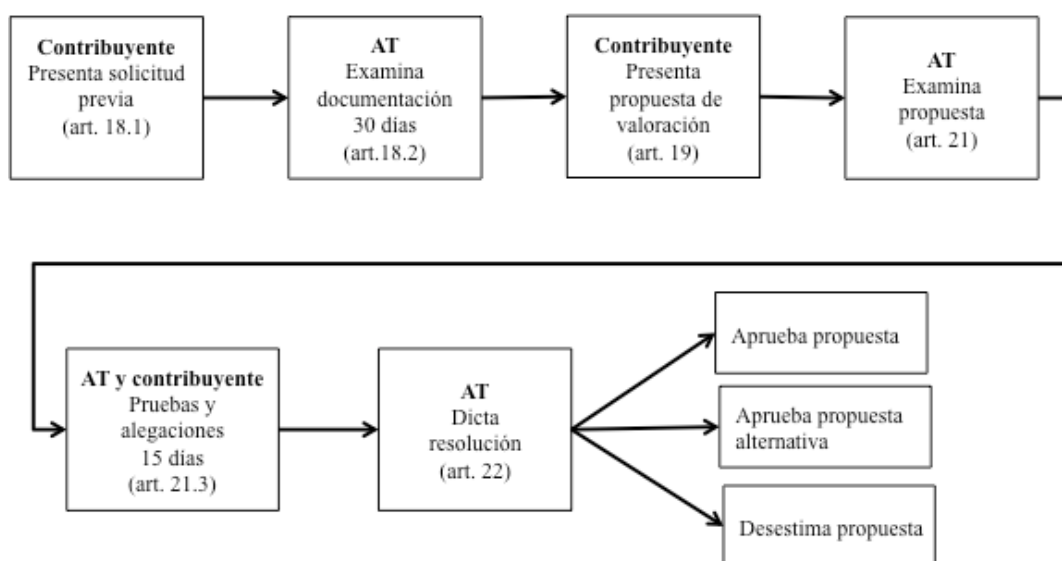
*posibilidad de que la Administración tributaria española establezca acuerdos con las Administraciones de otros Estados para la valoración de las operaciones antes mencionadas, lo que en un contexto de globalización e internacionalización creciente de los mercados facilitará la operatoria mercantil de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.” El resaltado es nuestro.*

<sup>225</sup> Con el fin de evitar transcripciones innecesarias, al final de este trabajo se reproduce el texto original de los artículos señalados dentro del Anexo 1 denominado: “APAs: Evolución normativa en el ordenamiento español”.

- Se establece un procedimiento para APAs bilaterales (mucho más preciso que el actual), conforme el cual:
  - La obtención del APA puede realizarse, o bien al amparo del procedimiento amistoso cuando exista un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre España y el país de residencia de las partes vinculadas, o bien por vía diplomática cuando no resulte de aplicación un CDI. En ambos casos, se designa al Director general de Tributos como autoridad competente para establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones de otros Estados (artículo 26.2) y para suscribir el acuerdo con la Administración del otro Estado (artículo 26.7).
  - Se introduce la posibilidad de que el contribuyente participe en las negociaciones del APA ante las autoridades competentes extranjeras (artículo 26.3), posibilidad que resulta un gran acierto y que aún es vigente.
  - Se establece un plazo de diez días para que el contribuyente se oponga al proyecto de acuerdo que concreten las Administraciones cuando el mismo difiera de la propuesta formulada (artículo 26.4)

Para fines ilustrativos, a continuación se hace una representación gráfica del procedimiento APA conforme el RIS aprobado por el R.D. 537/1997:

**Figura 2. El procedimiento APA según RIS de 1997**



Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa referida

Como se observa, el primer programa APA se sustentaba en un esquema tradicional de procedimiento contradictorio administrativo, en el que ambas partes, Administración y contribuyente, debían sostener posiciones jurídicas contrapuestas respecto de la propuesta de valoración, haciendo valer todos los intereses en juego con carácter previo a la decisión final.

## **B. La generalización de los acuerdos previos de valoración**

La primera regulación de los acuerdos previos de valoración sobre operaciones vinculadas conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades sirvió de base para la generalización de los acuerdos previos de valoración sobre cualquier aspecto del hecho imponible<sup>226</sup>. El legislador estableció una habilitación genérica de estos acuerdos, primero en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, posteriormente, en la Ley General Tributaria, regulaciones ambas que, por su vaguedad, resultan bastantes criticables.

De esta forma, los acuerdos previos de valoración se regularon en el artículo 9 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), que estableció los principios generales para la adopción de acuerdos previos sobre la valoración a efectos fiscales de: rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible. Conforme dicho régimen, los acuerdos previos de valoración:

- Deben estar previamente establecidos por las leyes o reglamentos de los tributos que los prevean; es decir, precisan de desarrollo normativo para ser eficaces, por lo que su verdadera configuración depende de la voluntad del legislador especial.
- Extienden su ámbito material a cualquier elemento del hecho imponible (rentas, productos, bienes, gastos).
- Tienen carácter rogado, por lo que deben solicitarse por escrito, previa realización del hecho imponible.

---

<sup>226</sup> Al respecto véase: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *op. cit.*, nota 129, p. 24, y BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, p. 140.



- Constituyen actos previos y preparatorios, de carácter vinculante, a la resolución que dicta la Administración tributaria para poner fin al procedimiento. Es decir, no se trata de técnicas convencionales en sentido estricto.
- Implican, ante la falta de contestación de la Administración tributaria en el plazo indicado, la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente. En otras palabras, el silencio administrativo se entiende en sentido positivo. Quizá sea este el único acierto de dicha regulación.
- No impiden la comprobación administrativa de los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el contribuyente.
- Tienen un plazo máximo de vigencia de tres años.
- Son irrecurribles.

El régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración establecido en el artículo 9 LDGC fue calificado de escueto y ambiguo por el grueso de doctrina<sup>227</sup>, principalmente por dejar en su posterior desarrollo reglamentario la verdadera configuración de los acuerdos previos y, por tanto, poner en entredicho la virtualidad de un acuerdo entre Administración y contribuyente.

Las deficiencias de esta regulación fueron replicadas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) con motivo de la incorporación del contenido de la Ley 1/1998, cuyo artículo 91 estableció, casi en los mismos términos que la LDGC, una habilitación genérica para la adopción de acuerdos previos de valoración, solo que ahora respecto de cualquier elemento determinante de la deuda tributaria (rentas, productos, bienes, gastos, deducciones, obligaciones accesorias, etc.) A continuación un cuadro comparativo que muestra la semejanza entre ambas regulaciones:

---

<sup>227</sup> Véase: NAVARRO EGEA, Mercedes, «El “acuerdo” como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *op. cit.*, nota 44, p. 40; BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria op. cit.*, nota 79, pp. 139 y ss.; VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula, *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 2002, pp. 175 y ss.; SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, *op. cit.*, nota 44, p. 40; entre otros.

Cuadro 5. Generalización de los acuerdos previos de valoración	
LDGC	LGT
<p>Artículo 9. Acuerdos previos de valoración</p> <p>1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible.</p> <p>2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo y tendrá que acompañarse de una propuesta de valoración formulada por el contribuyente.</p> <p>3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el contribuyente.</p> <p>4. La valoración de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de su carácter vinculante, del supuesto de hecho al que se refiere y del impuesto al que se aplica, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.</p> <p>5. Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación, o que varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron su valoración, la Administración tributaria está obligada a aplicar al contribuyente los valores expresados en el acuerdo.</p> <p>6. El acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años, salvo que en la normativa que lo establezca se prevea otro distinto.</p> <p>7. Los contribuyentes no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra las liquidaciones que pudieran dictarse ulteriormente.</p>	<p>Artículo 91. Acuerdos previos de valoración</p> <p>1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.</p> <p>2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.</p> <p>3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.</p> <p>4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.</p> <p>5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto.</p> <p>6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.</p>

Fuente: Elaboración propia

Dada la similitud entre ambos preceptos, los comentarios hechos al régimen de los acuerdos previos de valoración de la LDGC son igualmente extensibles al establecido en la LGT: se trata de un régimen escueto e impreciso; pero, además, llama la atención que estos acuerdos se incluyen dentro del Título III (que regula la aplicación de los tributos), Capítulo I, Sección 2, que lleva por título: “*Información y asistencia a los obligados tributarios*”, lo que hace a pensar que el legislador, concibe a los acuerdos previos de valoración como parte de las actuaciones de información y asistencia

tributaria; es decir, dentro las actividades administrativas encaminadas a orientar y coadyuvar a los contribuyentes en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones<sup>228</sup>, y no como procedimientos tributarios relacionados con la comprobación de valores<sup>229</sup>.

No obstante, hay destacar que la regulación genérica de los acuerdos previos no coincidió del todo con la regulación de los APAs conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades –que, como se ha señalado, fue anterior a la generalización de los acuerdos previos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y en la Ley General Tributaria–. Una de las principales diferencias, quizá la más importante, es que en el régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración tanto en la LDGC como en la LGT, el silencio de la Administración se configura en sentido positivo, mientras que en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, el silencio se entiende en sentido negativo, cuestión que, como se examinará más adelante, deja en estado de indefensión al contribuyente y hace cuestionar a los APAs como verdadera técnica convencional.

### **C. El segundo programa APA (2004-2015)**

El procedimiento para la adopción de APAs fue modificado por el R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), cuyo artículo 16.7 estableció que:

Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

---

<sup>228</sup> Si bien la distinción entre las actuaciones de información y las actuaciones de asistencia es estrictamente lexicológica y no tiene mayor trascendencia para los efectos de nuestra investigación, algún sector de la doctrina más autorizada distingue entre ambos tipos de actuación. De acuerdo con DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, mientras que las actuaciones de información tributaria son “aquellas que pretenden orientar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración”; las de asistencia son “aquellas que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos”. DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael, «Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios», *Revista de Información Fiscal*, no. 65, 2004, pp. 66 y 67. De estos autores consúltese también la obra: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2004, pp. 52 y ss.

<sup>229</sup> En sentido similar: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, pp. 1022 y 1023.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

Como puede desprender, conforme el artículo 16.7 TRLIS, los APAs:

- Siguen adoleciendo de un reconocimiento expreso como técnica convencional. Al igual que en el primer programa APA, la palabra “acuerdo” se reserva para el caso de que la Administración establezca APAs con otras Administraciones tributarias.
- Se reafirman como actos preparatorios para la resolución administrativa que pone fin al procedimiento.
- Amplían de 3 a 4 años su plazo máximo de vigencia y se permite, aunque de manera muy restringida, la posibilidad de su aplicación retroactiva a un año.
- Reiteran la cláusula *rebus sic stantibus* y la presunción de resolución negativa ante la falta de respuesta de la Administración tributaria.

El contenido del artículo 16.7 TRLIS fue desarrollado por el R.D. 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, especialmente en el capítulo VI denominado “Acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas” (artículos 22 a 29 nonies)<sup>230</sup>, del cual sobresalen los siguientes aspectos:

- Se establece el carácter opcional de la solicitud previa (artículo 22.1).

---

<sup>230</sup> El contenido de dicho capítulo se reproduce al final de este trabajo dentro del Anexo 1, denominado: “APAs: Evolución normativa en el ordenamiento español”.

- Se establecen diversos supuestos por los que se puede acordar la inadmisión a trámite de la solicitud APA<sup>231</sup>, entre ellos: “*cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta que se pretende formular será desestimada*” (artículo 23.5), con lo cual prácticamente se otorgó permiso a la Administración para denegar solicitudes APA<sup>232</sup>.
- Se refuerza el principio de estanqueidad de la información: la documentación presentada únicamente por el contribuyente únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento APA y será exclusivamente utilizada respecto del mismo (artículo 24.1). Se procede a la devolución de la documentación aportada no solo en los casos de desistimiento o caducidad, sino también en los de desestimación de la propuesta (artículo 24.3).
- Se introduce una importante cautela de seguridad jurídica: transcurridos 30 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud sin que se notifique su inadmisión, se entiende iniciado el procedimiento (artículo 23.6). Este tipo de cautelas se echan en falta en el programa APA vigente.
- Se otorga un plazo de 30 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud para que la Administración requiriera al contribuyente para subsanar errores, así como un plazo de 10 días para subsanar errores o aportar documentación adicional (artículo 23.4).
- Se reafirma la irrecurribilidad de los APAs y se introduce la irrecurribilidad del acto presunto desestimatorio (artículo 27), disposiciones bastante cuestionables que parece llegaron para quedarse y que impiden ver a los APAs como verdadera técnica convencional.
- Se elimina la fase de “pruebas y alegaciones” y se establece una disposición bastante criticable y aún vigente: el procedimiento APA debe finalizar en 6 meses; transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución, la solicitud se entiende desestimada (artículo 26.4).

---

<sup>231</sup> A saber: que la propuesta carezca de fundamento para determinar el valor normal de mercado; que se hubieran desestimado propuestas de valoración sustancialmente iguales a la que se pretende formular; que no haya riesgo de doble imposición que pueda evitarse mediante la propuesta de valoración; y cualquier otro que permita determinar que la propuesta será desestimada.

<sup>232</sup> La indeterminación de dicho supuesto convirtió en *numerus apertus* las causas de inadmisión de la propuesta APA, cuestión que evidenció el amplio margen de discrecionalidad de la AEAT para la admisión a trámite de las solicitudes APA y que fue ciertamente criticada por la doctrina. Al respecto véase: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español», *op. cit.*, nota 86, p. 110; y LÓPEZ DE HARO ESTESO, R., ORTEGA CALLE, M. y MONTES URDÍN, J., «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 91, p. 574.

- Se introducen las “asunciones críticas” (circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del acuerdo), como parte de la información que debe contener todo APA (artículo 26.2, inciso e)
- Se establece un procedimiento para APAs bilaterales (artículos 29 quáter a 29 nonies), del cual sobresalen los siguientes aspectos:
  - La competencia de la Dirección General de Tributos para establecer las relaciones con las Administraciones de otros Estados se asigna ahora al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, unidad encargada del inicio, instrucción, resolución y suscripción de APAs bilaterales (artículo 29 octies).
  - La aceptación del contribuyente es un requisito para la firma del acuerdo; su oposición determina la desestimación del mismo (artículo 29.2 sexies). Requisito bastante importante para atribuir naturaleza verdaderamente consensual a los APAs.
  - Se reitera la posibilidad de que el contribuyente participe en las negociaciones del APA ante las autoridades competentes extranjeras (artículo 29 sexies).
- Se eliminan las subespecies de acuerdos previos creadas con la LIS de 1995, relativas a la deducción de gastos por actividades de I+D y por servicios de apoyo a la gestión. En la normativa del Impuesto sobre Sociedades solo permanece un APA *sui generis*<sup>233</sup> para la aplicación de un coeficiente de endeudamiento distinto al establecido en el artículo 20.1 LIS, relativo a la deducibilidad de gastos financieros netos<sup>234</sup> (artículos 23.1 y 23.3).

---

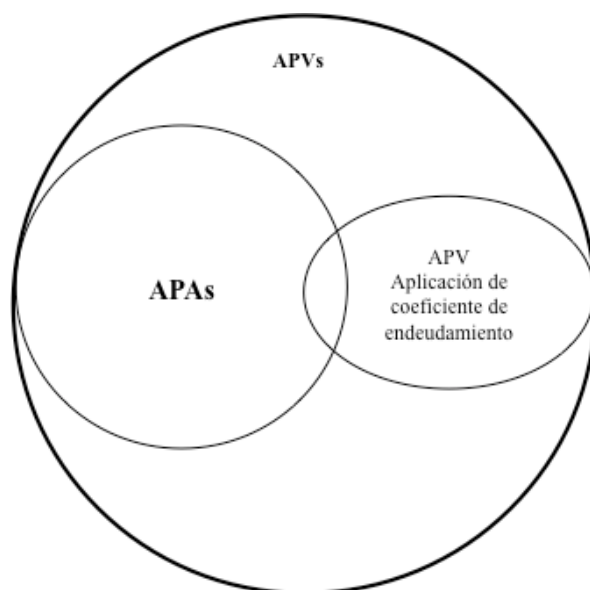
<sup>233</sup> En el mismo sentido: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», op. cit., nota 89, p. 647. De acuerdo con dicho autor, la naturaleza del acuerdo por el que se llegue a un coeficiente de endeudamiento distinto del establecido con carácter general en el artículo 20 LIS es ligeramente distinta al de un APA, pues mientras que en el APA se pretende establecer la forma en la que deba valorarse una operación a cómo lo habrían hecho dos entidades independientes, en el acuerdo sobre el coeficiente se pretende determinar el endeudamiento que el contribuyente hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

<sup>234</sup> Artículo 20.1 TRLIS: “Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y

**Figura 3. Los APAs conforme el TRLIS de 2004**



Fuente: Elaboración propia

Cabe mencionar que, tras el desarrollo reglamentario referido, los APAs se regularon en el Capítulo VI del Título I del RIS (artículos 22 a 29 nonies del RIS), en redacción incorporada por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, de 30 de julio; como desarrollo reglamentario del artículo 16.7 del TRLIS, aprobado por el R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal<sup>235</sup>.

El desarrollo por vía reglamentaria de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, supuso la armonización de la normativa española a las Directrices de la OCDE y a las recomendaciones propuestas por el Foro

---

adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

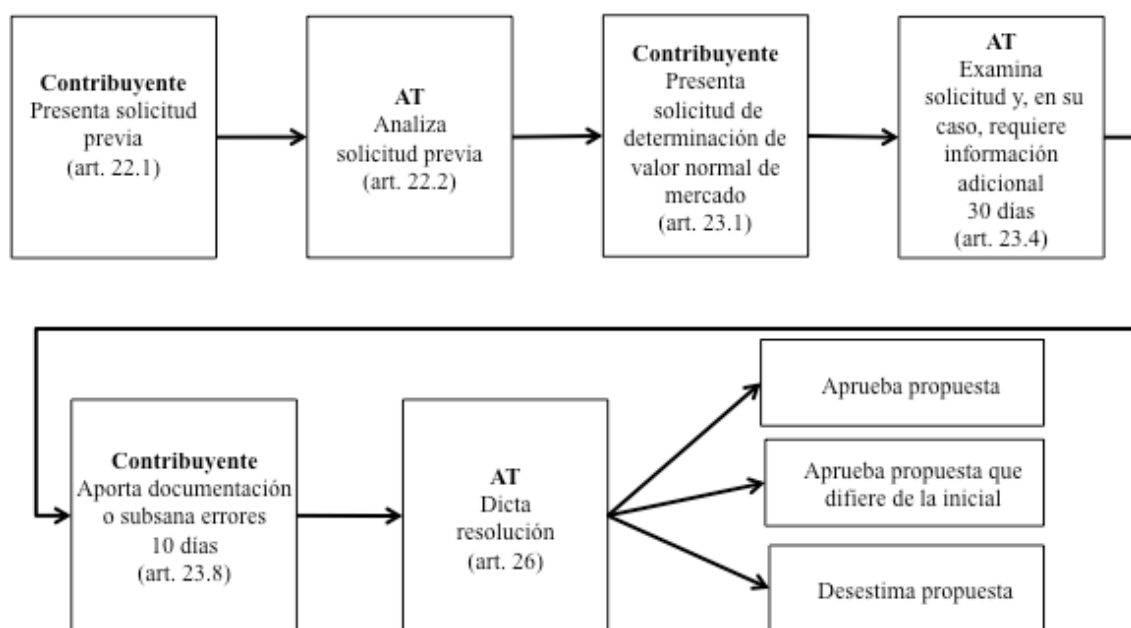
En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado”.

<sup>235</sup> En la exposición de motivos de la referida Ley se lee: “... con esta reforma se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al flexibilizar los acuerdos previos de valoración e introducir una regulación legal específica de los procedimientos amistosos que permita un futuro desarrollo reglamentario de los mismos.”

Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE<sup>236</sup>, especialmente respecto de la documentación que debía aportarse a la Administración y en el que quedaron reflejados, casi literalmente, los criterios del Foro en su Código de Conducta sobre documentación de los precios de transferencia<sup>237</sup>. Sin embargo, el procedimiento APA permaneció intacto, por lo que los comentarios hechos líneas arriba son igualmente aplicables a esta regulación.

**Figura 4. El procedimiento APA conforme RIS 2004 y RIS 2008**



Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa mencionada

<sup>236</sup> De acuerdo con su Exposición de Motivos (apartado III), la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal tenía como propósito “adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada”. En sede doctrinal, GARCÍA PRATS apuntó que: “más que adaptarse a las Directrices de la OCDE, en realidad, la Ley 36/2006 busca, fundamentalmente, dotar de mayor agilidad y mayores posibilidades de actuación y de reacción a la Administración tributaria frente a la posible deslocalización de bases, mediante la modificación o simple utilización de la política de precios de transferencia en las operaciones entre entidades vinculadas, adaptándose a las prácticas administrativas y normativas de los Estados de nuestro entorno. Para ello, la regulación adoptada dota a la Administración de posibilidades de actuación más amplias, y extiende el abanico de obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, elevando la presión fiscal indirecta que recaen sobre los grupos multinacionales y, también en menor medida... sobre los grupos y operaciones domésticas.” GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, «Cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: los precios de transferencia», en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, SANZ DÍAZ-PALACIOS, Jorge Alberto, y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (coords.), *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier, 2008, p. 171.

<sup>237</sup> En el mismo sentido: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», *op. cit.*, nota 9, p. 207.



#### D. El tercer programa APA (2015 - actual)

Actualmente, los APAs se regulan en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el cual:

Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

Salvo ligeros cambios en la redacción del precepto<sup>238</sup>, el actual artículo 18.9 LIS básicamente repite lo establecido por el entonces artículo 16.7 TRLIS de 2004, anteriormente analizado. El único cambio sustancial es que admite la aplicación retroactiva (*rollback*) de los APAs “*siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*”; de modo que los APAs pueden tener un *rollback* de hasta por cuatro años; disposición que España introdujo como parte de las recomendaciones hechas por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE.

Igualmente, se debe destacar que la Ley 27/2014 no estableció un régimen transitorio en el ámbito de los APAs, por lo que los procedimientos ya iniciados a la

---

<sup>238</sup> Por ejemplo, el actual artículo 18.9 LIS abandona la terminología utilizada desde 1995 de referir a “los sujetos pasivos” y, en vez de ello, opta por el empleo de la palabra “contribuyentes”. Asimismo, especifica que la solicitud APA debe acompañarse de propuesta fundamentada “en el principio de libre competencia”, a diferencia de la regulación de 2004 que exigía que la propuesta se fundamentara en el “valor normal de mercado”.

entrada en vigor de la Ley continuaron rigiéndose por el anterior régimen, situación que motivó el desistimiento voluntario de algunos contribuyentes para presentar una nueva solicitud que se acogiera al actual programa APA<sup>239</sup>.

El artículo 18.9 LIS es desarrollado en el capítulo VII denominado “Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas”<sup>240</sup> del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el R.D. 634/2015, de 10 de julio de 2015. Dicho capítulo se divide en dos secciones: la primera para APAs unilaterales (artículos 21 a 30) y la segunda para APAs bi y multilaterales (artículos 31 a 36).

En otras cosas que se irán analizando conforme el desarrollo de este trabajo, podemos decir que el actual régimen jurídico de APAs:

- Continúa sin precisar con claridad la eficacia jurídica de los acuerdos, manteniendo al APA como acto preparatorio para la resolución administrativa que pone fin al procedimiento.
- Salvo el plazo para poner fin al procedimiento (seis meses), elimina toda referencia sobre plazos y límites de tiempo que establecían los programas APA anteriores, situación que, en la práctica, puede propiciar dilaciones excesivas por parte de la Administración y restar seguridad jurídica al contribuyente.
- Refuerza la cláusula *rebus sic stantibus*: además de por variación significativa de las circunstancias económicas, los APAs también pueden modificarse por variación significativa de las circunstancias tecnológicas.
- Amplía la eficacia temporal de los APAs, como se ha dicho, a los periodos previos no prescritos y a los cuatro años siguientes.
- Regula un procedimiento de APAs bilaterales un tanto escueto e impreciso.
- Suprime la posibilidad de solicitar un acuerdo en relación con la aplicación de coeficientes de subcapitalización e introduce la posibilidad de solicitar un APA respecto de las operaciones internas realizadas por un contribuyente con su establecimiento permanente.

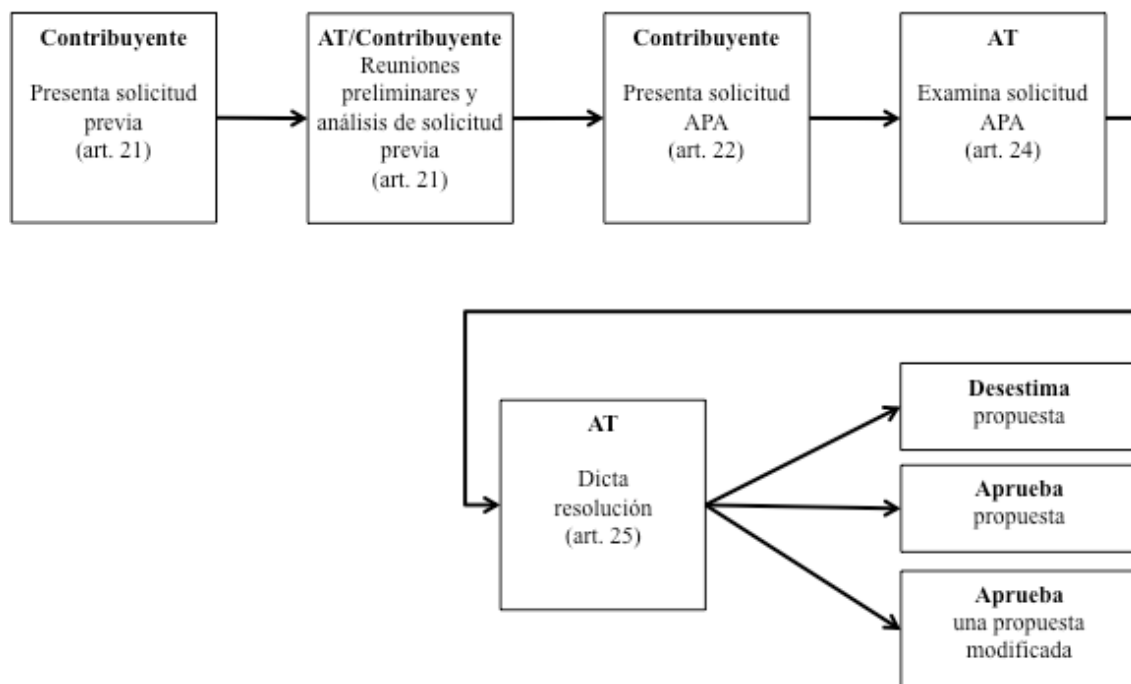
---

<sup>239</sup> Al respecto véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 841.

<sup>240</sup> El contenido de dicho capítulo se reproduce al final de este trabajo en el Anexo 1: “APAs: Evolución normativa en el ordenamiento español”.

A continuación se muestra el procedimiento APA conforme el RIS aprobado por el R.D. 634/2015, de 10 de julio de 2015:

**Figura 5. El procedimiento APA actual**



Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa mencionada

Como se ha visto, a partir de la figura de los acuerdos previos de valoración sobre operaciones vinculadas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades fue que se generalizaron los acuerdos previos de valoración como técnica convencional en el sistema tributario español, de modo que podría decirse que, en términos prácticos, los APAs son una subespecie de los acuerdos previos de valoración<sup>241</sup>, más no la única. Existen al menos otras cinco concreciones de los acuerdos previos de valoración vigentes en la normativa especial tributaria<sup>242</sup>. Nos referimos a:

- Los acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del IRPF. (Disposición adicional segunda del R.D. 439/2007, de 30 de marzo, por el

<sup>241</sup> En el mismo sentido: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español», *op. cit.*, nota 86, p. 105.

<sup>242</sup> La normativa de cada supuesto de acuerdo previo de valoración se compila al final de este trabajo dentro del Anexo 2, denominado: “Acuerdos previos de valoración vigentes en el ordenamiento español”.

que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el R.D. 304/2004, de 20 de febrero).

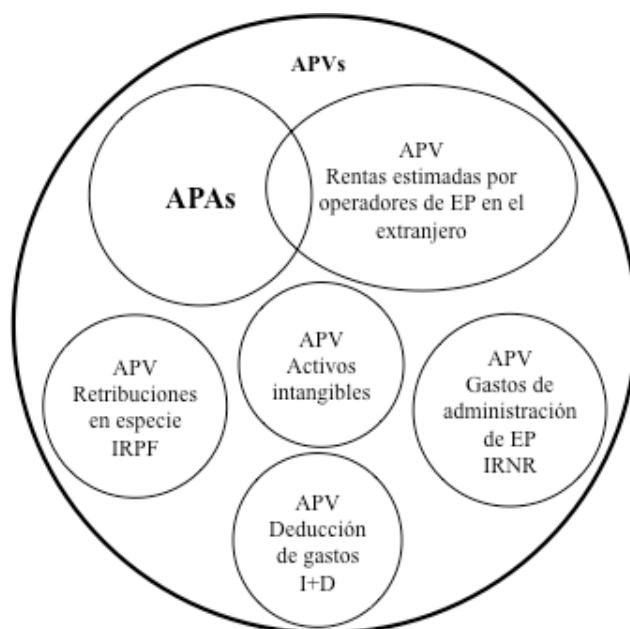
- Los acuerdos de valoración de gastos de dirección y generales de administración imputables a un establecimiento permanente. (Artículos 15, último párrafo, del R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRNR; y 3 del R.D. 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR).
- Los acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica. (Artículos 35.4, inciso c, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y 35 del R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS).
- Los acuerdos previos de calificación y valoración de rentas procedentes de activos intangibles (patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre información de experiencias industriales, comerciales o científicas, etc.). Artículos 23, apartados 5 y 6, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y Capítulo X del R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS.
- Los acuerdos previos para la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un EP en el extranjero, cuando así esté establecido en un CDI que resulte aplicable. (Artículos 18.8, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y 22.1 del R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS).

Cabe señalar que este último supuesto de acuerdo previo de valoración constituye un caso de APA *sui generis*, que busca ofrecer certidumbre respecto de los criterios de atribución de beneficios derivados de las operaciones con un EP en el extranjero, en correspondencia con las previsiones del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues de los artículos 18.8 LIS y 22.1 RIS se desprende que este tipo de acuerdos proceden siempre que “así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación”. El problema es que, hasta ahora, los CDIs españoles no han incluido la previsión que posibilite la aplicación

de dicho precepto<sup>243</sup>, lo que hace cuestionar la utilidad práctica de este tipo de acuerdos.

Sin embargo, ante la incertidumbre de saber cuándo se está en presencia de un EP y, en especial, ante la tendencia de los órganos jurisdiccionales de determinar la existencia de un establecimiento permanente a fin de evitar el desvío de beneficios por las multinacionales que operan a través de filiales en el extranjero<sup>244</sup>, el uso de este tipo de acuerdos previos de valoración resulta muy aconsejable para este tipo de contribuyentes, incluidos aquellos que ofertan sus productos a través de páginas de Internet en servidores radicados fuera del país<sup>245</sup>.

**Figura 6. Los APAs como subespecie de los APVs**



Fuente: Elaboración propia

<sup>243</sup> Véase: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.* nota 92, p. 1043.

<sup>244</sup> Al respecto, resulta muy ilustradora la STS 1475/2016, de 20 de junio de 2016, recaída al recurso de casación 2555/2015 interpuesto por la empresa *Dell Products LTD*, por la que el Tribunal Supremo determinó la atribución de los beneficios obtenidos por dicha empresa a un establecimiento permanente al amparo del CDI entre España e Irlanda. Así, el Tribunal Supremo estimó que las filiales de multinacionales caen dentro del concepto de establecimiento permanente, por lo que las ventas que generan deben tributar en España, a pesar de que facturen sus productos fuera del país, a través de la matriz; rechazando el criterio de la recurrente de que sus filiales actuaban como meros comisionistas, por lo que solo debían pagar impuestos por las comisiones de ventas y no por el servicio facturado en su totalidad. Véase: STS 1475/2016, de 20 de junio de 2016. F.D. 7º.

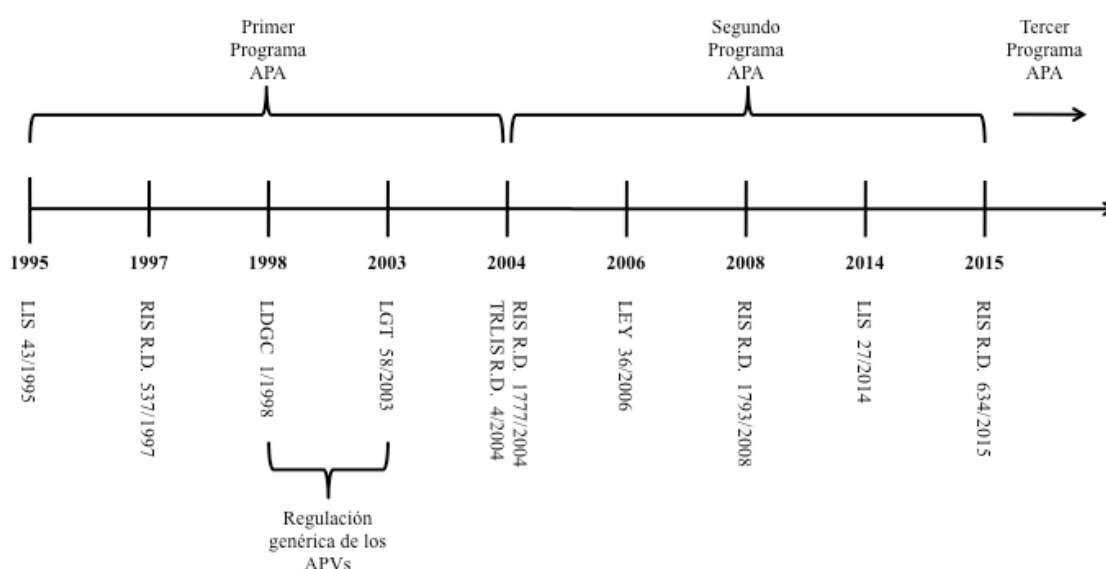
<sup>245</sup> En la STS 1475/2016, de 20 de junio de 2016, el Tribunal Supremo señala que si bien “una «web site», como combinación de un *software* y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios..., un servidor, en el que la «web site» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo”. Por tanto, las empresas que venden sus productos a través de páginas *web*, en servidores ubicados en el extranjero, deberían tributar por toda la ganancia obtenida en el mercado nacional. Véase: STS 1475/2016, de 20 de junio de 2016 (F.D. 4º).

Como se puede ver en la figura anterior, los acuerdos previos de valoración constituyen una especie de técnica convencional, dentro de la cual se encuentran diversas subespecies, entre ellas, los APAs.

Asimismo, la proliferación de esta de técnica convencional en la normativa especial tributaria también nos permite ver su carácter versátil y acomodadizo: los acuerdos previos de valoración parecen ser susceptibles de aplicarse, ya no solo a cualquier elemento de la deuda tributaria (rentas, productos, bienes, gastos, deducciones, exenciones, obligaciones accesorias, reducciones y minoraciones, bonificaciones, etc.), sino a cualquier concepto u operación (contable, fiscal, de inversión, tecnológica, de derechos, etc.) respecto de la cual quepa duda sobre su debida calificación o valoración.

Para recapitular lo dicho hasta ahora, a continuación se muestra una línea del tiempo en la que se indican en orden cronológico los instrumentos normativos que han regulado los APAs y los acuerdos previos de valoración en el ordenamiento tributario español.

**Figura 7. Línea del tiempo: Evolución normativa de los APAs en España**



Fuente: Elaboración propia

## **2. Crítica a la tímida evolución de los APAs como solución convencional en el Derecho tributario español (o reconocimiento a la coherencia del legislador)**

Como se ha dicho, los APAs no han logrado configurarse como un verdadero instituto de carácter convencional para la fijación negociada y anticipada de precios entre Administración y contribuyente, debido al miedo del legislador en emplear, desde un inicio, desde 1995, la palabra “acuerdo” en vez de “propuesta”<sup>246</sup>.

La rigidez y formalismo del procedimiento, la ausencia de un reconocimiento expreso de la eficacia jurídica de los mismos, la irrecurribilidad del silencio negativo de la Administración tributaria, y la ausencia de guías, criterios generales y estadísticas respecto del uso del procedimiento, son algunos de los factores que impiden concebir a los APAs como una verdadera técnica convencional en el caso español. Estos son los retos a superar y sobre los que habrá que trabajar para que los acuerdos previos de valoración sobre operaciones vinculadas cobren operatividad y respondan a las necesidades que la fiscalidad internacional plantea en un mundo globalizado.

La figura regulada bajo la denominación de “acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas” conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades, a pesar del importante papel que juega la participación del contribuyente en la fijación de precios, no se corresponde con la naturaleza jurídica que los APAs tienen (o debieran tener) conforme al Derecho comparado y al Derecho tributario internacional<sup>247</sup>.

En España el APA no es resultado de un acuerdo conjunto entre Administración y contribuyente: es resultado de una propuesta de valoración que la Administración aprueba, modifica o rechaza dentro de un plazo determinado (6 meses) y en donde la falta de contestación supone el rechazo de la propuesta del contribuyente. Lo que en España llamamos “APA” no viene a ser más que una especie de figura de tintes convencionales y de negociación limitada previo a la realización del hecho imponible,

---

<sup>246</sup> Desde la primera regulación de los acuerdos de previos de valoración la doctrina ya había echado en falta el valor del legislador para introducir los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia tal como y como se vienen regulando en Derecho comparado y en la OCDE. Al respecto véase: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *op. cit.*, nota 129, pp. 19 y 20.

<sup>247</sup> *Ibidem*, p. 19.

que se materializa no en un acuerdo (como valdría presumir a decir de su denominación), sino en una suerte de “acto administrativo participado”<sup>248</sup> que la Administración tributaria tiene a bien emitir unilateralmente como “envoltorio formal de una voluntad ya formada”<sup>249</sup>.

Es decir, a diferencia de otras figuras o instituciones propiamente convencionales –como las actas con acuerdo del artículo 155 LGT; los acuerdos concursales de los artículos 10.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y 164.4 de la LGT; o los acuerdos de valoración de bienes embargados del artículo 97 del R.D. 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación–, que han sido reconocidas con tal carácter por la doctrina más cualificada<sup>250</sup>, los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia no constituyen, en sentido estricto, técnicas para la resolución convencional del procedimiento.

Como hemos visto al estudiar el artículo 86 LPACAP<sup>251</sup>, los acuerdos que la Administración celebre con los particulares pueden ser de dos tipos: 1) acuerdos finalizadores del procedimiento; es decir, acuerdos que sustituyen la resolución administrativa con carácter vinculante para ambas partes (terminación convencional *stricto sensu*); o 2) acuerdos no finalizadores del procedimiento; es decir, acuerdos de carácter previo y preparatorio de la resolución administrativa que será la que ponga fin al procedimiento. En este segundo supuesto se ubican los APAs.

En el mismo sentido de BILBAO ESTRADA, para quien los acuerdos previos de valoración no son institutos propiamente convencionales, sino institutos con “cierto sustrato convencional”<sup>252</sup>, en donde el pacto alcanzado se recoge en una resolución

---

<sup>248</sup> En el mismo sentido: GARCÍA NOVOA, César, «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *op. cit.*, nota 162, p. 166. Trabajo que también es consultable en: *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, AEDAF, no. 59, octubre-diciembre, 2002, p. 88.

<sup>249</sup> Véase: HUERGO LORA, Alejandro, *Los contratos sobre los actos y las potestades administrativas*, Madrid, Civitas, 1998, p. 263.

<sup>250</sup> En este sentido: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, pp. 135 y 136.

<sup>251</sup> Véase *ut supra*: capítulo segundo, apartado I, subapartado 2: La apertura del procedimiento administrativo a las técnicas convencionales y su impacto en materia tributaria.

<sup>252</sup> Véase: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, *op. cit.*, nota 79, pp. 46, 59, 65, 69, 75, 105, 134, 136, entre otras. El autor señala que: “más



administrativa unilateral que resta relevancia jurídica a la manifestación de voluntad del contribuyente; entendemos que los APAs solo importan un carácter convencional en el íter procedimental, no así respecto de su resultado, por lo que la resolución administrativa continúa revistiendo naturaleza unilateral; es decir, asumen la forma de resolución administrativa tradicional, sin que se reconozca valor jurídico al acuerdo preparatorio alcanzado con anterioridad a la resolución que recoge su contenido.

Lo anterior muestra la enraizada tendencia de los países de tradición jurídica continental de concebir al acto administrativo como único medio de gestión administrativa. Tendencia que se corrobora con la redacción misma de la regulación del procedimiento actual para la obtención de APAs conforme a la normativa del RIS, en donde aún se aprecia la reticencia a reconocer un carácter verdaderamente consensual a estos acuerdos. El legislador tributario sigue rehusando utilizar palabras como acuerdo, pacto o convenio.

Basta con leer el artículo 18.9 LIS, segundo párrafo, cuando señala que: “[en el APA] podrá *determinarse* que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a *determinar* la deuda tributaria...”, para observar que el legislador (aún cuando estaba introduciendo una novedad, como lo es la aplicación retroactiva de los APAs) huye de utilizar verbos como “acordar”, “pactar”, “convenir” –que al menos irían más a tono con la sustantivación que de ellos hace el actual artículo 86 LPACAP cuando refiere a “acuerdos” “pactos” “convenios”–, para en lugar de ello utilizar, aunque se repita dos veces en la misma oración, el verbo: “determinar”. Si bien la palabra “determinación” podría interpretarse como una actividad conjunta entre Administración y contribuyente, creemos que pudo haber sido la oportunidad perfecta para que el legislador se atreviera a emplear la palabra “acuerdo”, palabra que es más representativa del carácter negocial

---

que una negociación, nos encontramos ante un procedimiento de carácter contradictorio, en el que las partes intentan fijar la valoración o el criterio para la misma de común acuerdo. En definitiva, donde nosotros entrevemos un acuerdo, el legislador ha configurado un procedimiento contradictorio que finaliza con una resolución administrativa”, *Ibidem*, p. 111. En la misma línea, FERNÁNDEZ MONTALVO señala que los APAs propician la participación de los ciudadanos utilizando la técnica cuasinegocial. FERNÁNDEZ MONTALVO, R., “La jurisdicción contenciosa administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: Alcance del artículo 76 del Proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa”, en ELORRIAGA PISARIK, Gabriel (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, 1996, pp. 98 y 99.

del procedimiento APA y se ajusta más a la naturaleza jurídica que los APAs tienen conforme al Derecho tributario internacional y al Derecho comparado<sup>253</sup>.

Todas estas consideraciones muestran el rechazo a reconocer a las técnicas convencionales como forma ordinaria de actuación administrativa para la composición negociada de intereses entre Administración y contribuyente. Es decir, el legislador parece restar importancia al diálogo y entendimiento que se produce en el seno del procedimiento APA a fin de seguir manteniendo a la Administración tributaria como única garante del interés público.

Podemos afirmar entonces que el nacimiento y desarrollo de los APAs en el Derecho tributario español ha sido tímido. Tímido su reconocimiento, tímida su evolución. Urge reconocer la eficacia jurídica de los APAs como verdadera solución convencional.

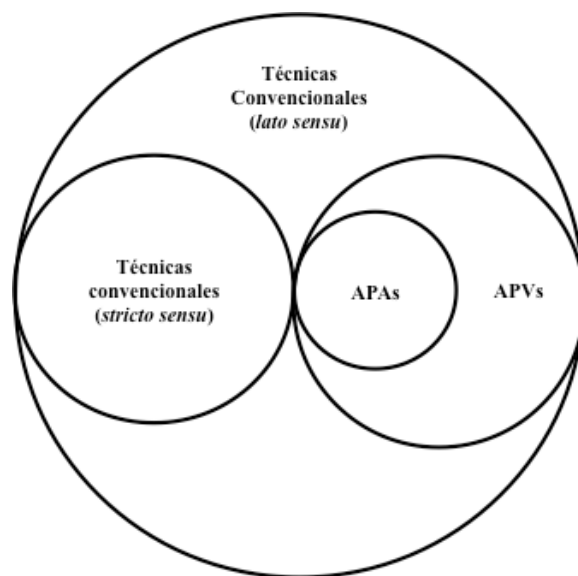
Han transcurrido poco más de veinte años desde la inclusión de los APAs en el Derecho interno. Sin duda, ha habido notables avances que se reconocen y que son innegables, pero no se deja de apreciar un estancamiento en su desarrollo normativo, especialmente si contrastamos su regulación con la de países más avanzados en la materia y si tomamos en cuenta que España no solo fue el primer país de la Unión Europea en implantarlos, sino que además fue uno de los primeros países a nivel mundial en reconocerlos, tan solo cuatro años después de Estados Unidos.

Así como innegables son los avances, innegable es también que la evolución normativa del régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración en el ordenamiento tributario español a lo largo de las dos últimas décadas nos permite reconocer a un legislador que, hasta ahora, ha sido coherente: se ha mostrado tímido, y podríamos decir que hasta un tanto apático, en reconocer el carácter convencional de los APAs.

---

<sup>253</sup> Es importante mencionar aquí que la denominación de “acuerdos previos” (*advance agreements*) no significa que este tipo de acuerdos deban ser preparatorios y no sustitutivos de la resolución que pone fin al procedimiento APA. El uso del calificativo “previo” en la castellanización de su nombre solo responde al hecho de que se trata acuerdos que se adoptan con anterioridad a la realización del hecho imponible; se anticipan a las operaciones entre contribuyentes sujetas a precios de transferencia.

**Figura 8. Ubicación de los APAs como técnica convencional**



Fuente: Elaboración propia

### III. DELIMITACIÓN TEÓRICA DE LOS APAS COMO SOLUCIÓN CONVENCIONAL

Analizados los antecedentes históricos y normativos tanto de Derecho interno, como de Derecho comparado e internacional, corresponde ahora el estudio de los APAs como figura jurídica, profundizando en su definición, objetivo, naturaleza jurídica y clasificación, así como las diferencias que presentan respecto de la consultas tributarias.

#### 1. Definición

Los *Advance Pricing Agreements* son definidos por las Directrices de la OCDE como<sup>254</sup>:

Un acuerdo que determina, con anticipación sobre la transacción controlada, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, método, comparables y ajustes apropiados a los mismos, asunciones críticas en relación a los acontecimientos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para aquellas transacciones a lo largo de un periodo de tiempo fijo. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral, implicando una sola Administración tributaria y un contribuyente y multilateral, implicando el acuerdo de dos o más Administraciones tributarias.

<sup>254</sup> Cfr. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, OECD Publishing, julio de 2010, p. 168.

De la anterior transcripción destaca la naturaleza preventiva de los APAs (el acuerdo se produce con anticipación a la realización de las operaciones vinculadas), su objeto de aplicación (la determinación de precios de transferencia), su carácter convencional (constituyen un acuerdo en estricto sentido) y su ámbito temporal (se concretan a periodos de tiempo fijo). Esta definición de la OCDE es retomada en el ámbito internacional por Naciones Unidas<sup>255</sup> y en el ámbito comunitario por las Directrices elaboradas por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE <sup>256</sup>.

No obstante, en sede doctrinal no parece haber un consenso sobre la definición de los APAs. Por un lado, encontramos aquellos que opinan que los APAs constituyen un acuerdo o un tipo de acuerdo, frente a los que parecen desconocer algún supuesto carácter negocial en los APAs. Dentro del primer grupo se pueden citar las siguientes definiciones de APA:

- BALZANI: “una forma di accordo fra il contribuente e l’Amministrazione per mezzo del quale, prima che siano effectuate determinate operazioni infragruppo, è individuato un insieme definito di criteri (metodo, operazioni, comparabili, aggiustamenti necessari) da utilizzare per individuare il giusto prezzo di trasferimento in relazione alle operazioni infragruppo da effettuarsi: a seguito di tale accordo l’Amministrazione assicura all’impresa che non effettuerà alcun aggiustamento di prezzo se essa si atterrà alle condizioni definite mediante l’APA.”<sup>257</sup>
- CARBAJO VASCO: “los APA son un modelo internacional de terminación del procedimiento de comprobar el valor de mercado en las operaciones, cuya originalidad consiste, en principio, en que se trata de un acuerdo previo,

<sup>255</sup> En el glosario del *Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries* de la ONU, el APA se define como: “An arrangement in respect of certain specified transactions that determines in advance the appropriate criteria for determining transfer pricing. The agreement may be made by the taxpayer unilaterally with the tax administration or may be a bilateral or multilateral agreement involving the tax administrations of other countries”. Véase: NACIONES UNIDAS, «Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries», *op. cit.*, nota 69, p. 477.

<sup>256</sup> El artículo 2 de las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea, define a los APAs como: “acuerdos que establecen, antes de que se realicen las transacciones controladas, un conjunto de criterios adecuado para fijar los precios de transferencia que se aplicarán a esas transacciones durante un determinado período (entre tales criterios figuran la metodología, las opciones comparativas y los ajustes de éstas o las hipótesis básicas sobre el futuro).”

<sup>257</sup> Véase: BALZANI, Francesca, «Il transfer pricing», en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, 3ª ed., Padua, CEDAM, 2005, pp. 612 y 613. El trabajo de la autora también es localizable bajo la siguiente referencia: «El transfer pricing», en UCKMAR, Victor (coord.), *Curso de Derecho tributario internacional*, 2ª ed., Bogotá, Temis, 2003, tomo 1, p. 421.

anticipado, el cual determina, durante un plazo, más o menos largo, el precio de mercado de tales operaciones mediante el consenso entre la AT (o las AATT, si el APA es multilateral) y los contribuyentes.”<sup>258</sup>

- HORTALÁ VALLVÉ: “acuerdo escrito que fija, con anterioridad a la realización de operaciones intragrupo, los criterios apropiados (por ejemplo, metodología, elementos comparables y asunciones críticas) para la determinación de los precios de dichas operaciones durante un periodo de tiempo determinado”<sup>259</sup>.
- TÔRRES: “una forma de acordo entre a Administração tributária e os contribuintes, cujo objeto consiste na determinação dos criterios, métodos e operações comparáveis que deverão ser utilizados para identificar o preço normal de mercado, mediante o qual aquela Administração compromete-se em não efetuar retificações sobre os preços praticados usando de critérios distintos dos que ficaram definidos no acordo”<sup>260</sup>.
- TRAPÉ VILADOMAT: “acuerdo que determina, con carácter anterior al inicio de determinadas operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia relativos a estas operaciones. Estos criterios suelen alcanzar la selección del método más apropiado, su forma de implementación, la identificación de los comparables, los ajustes necesarios en función de los datos de comparabilidad o la descripción de las hipótesis críticas a que se puede condicionar el acuerdo”<sup>261</sup>.

Como se puede apreciar, las definiciones transcritas coinciden en señalar a los APAs como acuerdos o especies de acuerdos entre la Administración y el contribuyente para la determinación de precios de transferencia o valoración de operaciones vinculadas a precios de mercado.

---

<sup>258</sup> Véase: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español», *op. cit.*, nota 86, pp. 101 y 102.

<sup>259</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 843 y 844.

<sup>260</sup> Véase: TÔRRES, Heleno, *Direito tributário internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais*, São Paulo, Editora Revista Dos Tribunais, 2001, p. 312.

<sup>261</sup> Véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 534. Este trabajo también puede encontrarse en la obra de CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2009.

Ahora bien, dentro del segundo grupo de autores, es decir, aquellos que parecen desconocer algún supuesto carácter negocial de los APAs, encontramos, por ejemplo, la definición aportada por CRUZ AMORÓS, quien identifica a los APAs como: “procedimientos administrativos en virtud de los cuales el sujeto pasivo trata de conseguir la conformidad de la Administración tributaria sobre la política de precios de transferencia establecida por el grupo empresarial y sus efectos fiscales”<sup>262</sup>. En sentido similar, LÓPEZ DE HARO (*et. al*), definen a los APAs como: “mecanismos preventivos que persiguen eliminar, o cuanto menos reducir, los conflictos potenciales que pueden surgir cuando la valoración de una operación vinculada es cuestionada”<sup>263</sup>.

Ambas nociones parecen desconocer, o al menos omiten reparar, en el supuesto carácter convencional de los APAs, identificándolos como procedimientos administrativos o como mecanismos preventivos. Incluso, de la primera de las definiciones citadas se desprende claramente que los APAs no involucran alguna especie de acuerdo entre Administración tributaria y contribuyente, sino más bien, la conformidad administrativa respecto de la política de precios seguida por el contribuyente; noción que, como se ha dicho antes, refleja la enraizada tendencia de los países de tradición jurídica continental de concebir al acto administrativo como único medio de gestión administrativa.

Por nuestra parte, creemos que los APAs pueden ser definidos como el acuerdo vinculante que se celebra entre la Administración tributaria y cualquier contribuyente que lleve a cabo operaciones vinculadas, cuyo objeto es convenir, con anterioridad a la realización de dichas operaciones, los criterios necesarios (metodología, comparables y asunciones críticas) para determinar su precio de mercado durante un periodo de tiempo determinado. Y cuando hablamos de APAs bi o multilaterales laterales, estamos en presencia de acuerdos vinculantes entre las administraciones tributarias de dos o más países, en los cuales se establecen los criterios antes referidos a fin de determinar el tratamiento fiscal que recibirán las operaciones entre las personas o entidades vinculadas establecidas en dichas jurisdicciones.

---

<sup>262</sup> Véase: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1028.

<sup>263</sup> Véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 61, p. 655.

Definida la noción de APA, podemos apreciar las ventajas que la utilización de este tipo de acuerdos ofrece tanto a los contribuyentes como a la Administración tributaria. En sentido, los APAs<sup>264</sup>:

- Previenen los riesgos de doble imposición y, en general, los problemas tradicionales de los precios de transferencia.
- Facilitan la cuantificación de la base imponible de la obligación tributaria.
- Ofrecen certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, en la medida en que pueden prever sus responsabilidades tributarias.
- Generan un entorno fiscal más favorable para la inversión
- Permiten la cooperación y consulta por parte del contribuyente en un ambiente no adversarial (negociación directa con la Administración tributaria)
- Facilitan el libre intercambio de información y los acuerdos entre las partes.
- Suponen un ahorro de tiempo en el examen y discusión de los precios de transferencia
- Evitan eventuales inspecciones tributarias, pues la actuaciones administrativas de comprobación se concretan a la correcta aplicación del acuerdo.
- Con motivo de lo anterior, reducen el riesgo de los contribuyentes en el pago de intereses, la imposición de sanciones y la litigiosidad.

## **2. Objeto y ámbito de aplicación**

De manera general, la posibilidad de someter a acuerdo convencional la materia tributaria exige, como premisa fundamental, la existencia de una cuestión incierta o potencialmente litigiosa que la Administración se encuentra imposibilitada para resolver por sí misma. Se trata de casos en que la Administración tributaria es objetivamente incapaz de resolver, valiéndose de sus propios recursos, la incertidumbre fáctica o jurídica<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup> Al respecto véase: FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, «La inversión española en la Unión Europea: precios de transferencia», en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, LUCHENA MOZO, Gracia M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (directores), *Internacionalización de las inversiones. Tratamiento fiscal en España y en la Unión Europea*, Barcelona, Bosch, 2009, pp. 443 y ss.

<sup>265</sup> Véase: MARTINOLI, Carol, «Solución de controversias tributarias. Comparación de la experiencia en los países desarrollados», *op. cit.*, nota 154, pp. 114 y 115.

En el caso de los APAs, el acuerdo convencional persigue garantizar seguridad jurídica mediante la eliminación de la complejidad en la valoración a precios de mercado<sup>266</sup>. Mediante un APA, se busca atribuir significado a este concepto jurídico indeterminado y resolver cuestiones técnicas respecto de la valoración y apreciación de hechos que son fijados con la colaboración del contribuyente con anterioridad a la realización del hecho imponible, a fin de evitar controversias futuras<sup>267</sup>.

De este modo, los APAs adquieren mayor relevancia cuando, en función de las particularidades del caso, la aplicación de los métodos tradicionales de valoración resulte especialmente compleja, los comparables sean más difíciles de obtener (o directamente no existan) y la aplicación del principio de libre concurrencia sea difícil de predecir<sup>268</sup>.

Por tanto, el objeto de los APAs es ofrecer seguridad jurídica a través de la determinación de conceptos jurídicos indeterminados que son esenciales para la concreción de la deuda tributaria, como lo es la fijación de precios que se correspondan con los que practicaría una entidad independiente en operaciones análogas, desarrolladas en condiciones similares de mercado.

Sobre este punto es importante mencionar que, en ningún caso, el APA debe establecer el beneficio concreto que debería someterse a gravamen en el futuro, sino tan solo el método para la valoración de las operaciones objeto del acuerdo, conforme al valor normal de mercado. En otras palabras, la valoración a que se refieren los APAs es

---

<sup>266</sup> Al respecto conviene recordar que la valoración a “mercado” de las operaciones vinculadas no es un concepto unívoco: no existe un único valor “de mercado”, sino, un rango de valores dentro del cual el precio fijado puede encontrarse en cualquier punto, en función de la relación entre las partes y las opciones razonablemente disponibles para cada una de las entidades. *Cfr.* LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 61, p. 611.

<sup>267</sup> Para ROSEMBUJ el acuerdo previo de valoración no busca “esclarecer, fijar, determinar la realidad jurídica que sirve de punto de partida, no busca la verdad, sino, al contrario, pretende su evitación, tanto si se conserva como si modifica el efecto jurídico vigente o anterior”. ROSEMBUJ, Tulio, «La resolución alternativa de conflictos tributarios. Notas sobre los actos de consenso», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, La Ley, año XVI, no. 1, 2000, pp. 104 y 105.

<sup>268</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 845 y 859.



respecto de la base imponible, no respecto de los precios de las operaciones, que serán los que efectivamente se apliquen y se consideren para efectos contables<sup>269</sup>.

En cuanto a su ámbito de aplicación, el acuerdo que involucran los APAs se produce con carácter previo al procedimiento de comprobación de valores<sup>270</sup>, es decir, se trata de procedimientos tributarios que se suscitan antes al despliegue de las facultades de verificación e investigación de la Administración tributaria encaminadas a verificar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente de declarar hechos y realizar calificaciones jurídicas.

En este sentido, los APAS tienen una naturaleza *ex ante* o preventiva, pues se producen con anterioridad a la realización del hecho imponible y a la eventual autoliquidación del contribuyente. De ahí que el artículo 18.1, párrafo primero, LIS establezca que deben solicitarse con “carácter previo” a la realización de las operaciones. Sin embargo, debe aclararse que, en la práctica, los acuerdos llegan a promoverse una vez que el contribuyente ha iniciado las operaciones que serán cubiertas por el APA<sup>271</sup>. En estos casos, y en vista de que conforme el artículo 18.9,

---

<sup>269</sup> El artículo 3 de las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea, establece que los APAs: “no deberán precisar los beneficios efectivos que vayan a gravarse”, pero sí “fijar, de acuerdo con el principio de libre competencia, las medidas necesarias para determinar los precios de transferencia que se aplicarán en el futuro a las transacciones contempladas en él”. En la doctrina véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», *op. cit.*, nota 9, p. 246; CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1046; y FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario», *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, España, La Ley, año 14, no. 2, diciembre, 1998, p. 534 y ss.

<sup>270</sup> Véase: GARCÍA NOVOA, César, «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *op. cit.*, nota 162, pp. 164 y ss. Este trabajo también es consultable en: *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, AEDAF, no. 59, octubre-diciembre, 2002, pp. 87 y ss. En contra: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1024. De acuerdo con este último autor, los acuerdos previos de valoración “resultan auténticos administrativos de comprobación de valores.”

<sup>271</sup> Véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 651; y CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, pp. 1035 y 1036. De acuerdo con este último autor: “las políticas de *transfer pricing* se implantan cuando ya se han iniciado las operaciones”, por lo que “los acuerdos se promueven con la actividad en marcha”, de modo que la exigencia de la normativa en el sentido de que los acuerdos deben solicitarse con carácter previo a la realización de las operaciones, es de imposible cumplimiento en muchos casos. No obstante, es importante señalar que algunos ordenamientos nacionales prevén expresamente que el contribuyente debe presentar su propuesta de valoración de manera previa al inicio de operaciones. Así, por ejemplo, en Francia la solicitud APA debe presentarse al menos seis meses del primer periodo impositivo en que el acuerdo se hará efectivo. Véase: SILBERZTEIN, Caroline, GRANEL, Benoît y NGUYÊN-LAPIERRE, Laura, «France», *op. cit.*, nota 202, p. 150.

tercer párrafo, LIS, los acuerdos surten efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se aprueben, es posible acordar la aplicación del acuerdo respecto de operaciones ejecutadas antes de su aprobación (*rollback*), siempre que se hubieren sujetado a la misma metodología de precios.

Logrado el acuerdo, la Administración se obliga, *rebus sic stantibus*<sup>272</sup>, a aplicar los valores expresados en él y, a su vez, el contribuyente se obliga a incluir dicha valoración en sus correspondientes autoliquidaciones durante los periodos impositivos en que el acuerdo tenga vigencia. Como se verá, en el caso español la vigencia de los APAs comprende los periodos previos no prescritos, el periodo en curso en que se obtiene el acuerdo y hasta los cuatro ejercicios fiscales siguientes a su aprobación.

### 3. Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica que revisten los APA no es un tema pacífico en la doctrina. En ocasiones se catalogan como “acuerdos”, “pactos”, “contratos” o “compromisos obligatorios”<sup>273</sup> entre Administración y contribuyente; y en algunas otras como “actos administrativos” dictados en el ejercicio de una potestad administrativa, teniendo la consideración de actos previos producidos en el marco del procedimiento de gestión tributaria<sup>274</sup>.

---

<sup>272</sup> La cláusula *rebus sic stantibus* o teoría de la imprevisión (originalmente traducida como “manteniéndose en ese estado las cosas” o “mientras las cosas así permanezcan” o), es un principio general que rige en materia contractual, implicando el hecho de que las circunstancias mantengan el estado que guardaban al momento de celebrarse el contrato, de modo que si alguna varía, se produciría una ventaja desproporcionada para alguna de las partes. De acuerdo con la doctrina más cualificada, la cláusula *rebus sic stantibus* es: “aquella que permite la revisión de lo pactado por los contratantes, para resolverlo o modificarlo cuando por circunstancias extraordinarias, imprevisibles y ajenas a las partes, se alteran notoriamente las condiciones de su ejecución, haciendo más gravoso el cumplimiento por el desequilibrio entre las contraprestaciones.” TAPIA RAMÍREZ, Javier, *Teoría de la imprevisión*, México, Universidad Cuauhtémoc-Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Serie I, Estudios de Derecho, no. 1, 1998, p. 137. En el Derecho internacional público, la cláusula *rebus sic stantibus* se encuentra establecida en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, cuyo artículo 62.1, dispone que “Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él a menos que: a) la existencia de esas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado, y b) ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado.”

<sup>273</sup> Véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 535.

<sup>274</sup> En este sentido: LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, «Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 70, p. 101.

Incluso, hay quienes opinan que los APAs son contratos transaccionales de Derecho público que no importan una naturaleza jurídica única, sino que la resolución administrativa que pone fin al procedimiento puede fundamentarse en varios negocios de fijación atendiendo a la postura adoptada por la Administración. En este tenor, “mientras que la aprobación de la propuesta formulada por el contribuyente representa un negocio compositivo unilateral por el que la Administración se adhiere al valor propuesto por el contribuyente; su desestimación, por la que la Administración pone fin al procedimiento estableciendo un precio de mercado de forma unilateral, constituye una transacción”<sup>275</sup>.

No obstante, la doctrina más autorizada<sup>276</sup> ha sido reacia en aceptar carácter transaccional a los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia debido a la ausencia de una situación de controversia entre las partes y la falta de una reciprocidad de concesiones entre las mismas.

Para desentrañar la naturaleza jurídica de los APAs, consideramos necesario recordar que en la terminología internacional los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia se suelen denominar indistintamente con las expresiones inglesas: *Advance Pricing Agreements* o *Advance Pricing Arrangements*, locuciones ambas que expresan la idea de acuerdos o convenios<sup>277</sup>. No obstante, la

---

<sup>275</sup> Al respecto véase: GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, op. cit., nota 217, pp. 146 y ss. Esta misma línea de pensamiento sigue en su artículo: «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, no. 103, julio-septiembre, 1999, pp. 446 y ss.

<sup>276</sup> En este sentido véase: LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, «Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia», op. cit., nota 70, p. 99. Por su parte, FERREIRO LAPATZA señala que en estos acuerdos: “las partes nada dan, nada conceden; acatan la voluntad de la ley... delimitando su contenido sobre la base de una percepción acorde de los hechos y una interpretación acorde de la ley”. FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Solución convencional de los conflictos en materia tributaria», *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, no. 2, abril-junio, 2002, p. 347. Por su parte, GARCÍA-HERRERA BLANCO señala que en este tipo de acuerdos “las partes no van a hacerse concesiones recíprocas, sino la aprobación para parte de la Administración de una propuesta formulada por los sujetos pasivos en la que éstos solicitan de aquélla que se pronuncie sobre la conveniencia de adoptar, con el fin de valorar las operaciones que en un futuro se realicen con entidades vinculadas, un determinado método”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001, p. 167. Asimismo, para SAPONARO los acuerdos previos no importan una naturaleza transaccional por tres razones: la indisponibilidad del crédito tributario, la ausencia de una situación de controversia entre las partes; y la falta de una reciprocidad de concesiones entre las mismas. Cfr. SAPONARO, Fabio, «Concordato triennale preventivo e acuerdos previos de valoración: modelli giuridici a confronto», *Rivista di Diritto Tributario*, Roma, Giuffrè Editore, vol. XIII, no. 6, junio 2003, pp. 545 y ss.

<sup>277</sup> Aunque algún sector de la doctrina es tajante al hacer la matización entre los términos anglosajones “agreement” y “arrangement”, ya que “el término *agreement* deriva del verbo ‘to agree’ que, en su

naturaleza de los APAs depende de la regulación específica que de ellos se haga en una jurisdicción determinada. Mientras que en los países de tradición jurídica anglosajona los APAs suelen tener la naturaleza de un convenio entre Administración tributaria y contribuyente (como ocurre en Australia, Canadá, Estados Unidos, India, Países Bajos); en el Derecho continental suelen asemejarse más a un acto administrativo<sup>278</sup>.

Esta diferencia es sustancial, pues en los países de Derecho anglosajón la participación del contribuyente juega un papel protagónico en la negociación del acuerdo, contrario a lo que sucede en los países de régimen administrativo, en donde la participación del contribuyente se resume en la obtención y ofrecimiento de todo el caudal probatorio y documental y en esperar a que la Administración resuelva.

Como ya hemos establecido, la figura denominada “acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas” dentro de la normativa del Impuesto sobre Sociedades no se corresponde con la naturaleza jurídica que los APAs tienen conforme al Derecho comparado y al Derecho internacional; pues el carácter convencional solo se suscita en el iter procedimental, no así respecto de su resultado. Es decir, el “acuerdo” que se produce es preparatorio y no sustitutivo de la resolución administrativa que pone fin al procedimiento, por lo que no representa una terminación convencional en sentido estricto (recordemos que esta únicamente se logra cuando el acuerdo alcanzado reemplaza a la resolución que pone fin al procedimiento administrativo). En España los APAs son tan solo el resultado de una propuesta de valoración que es aprobada o denegada por la Administración, en donde, además, la falta de contestación supone el rechazo de la propuesta una vez transcurrido el plazo de 6 meses.

---

primera acepción, significa acordar, convenir. Sin embargo, el término ‘*arrangement*’ deriva del verbo ‘*to arrange*’, que en su primera acepción significa disponer, mientras que, en su segunda, ordenar, en su tercera, organizar, y en su última, acordar. El primer término parece bastante más correcto dada la naturaleza de los acuerdos.” Véase: ARANA LANDÍN, Sofía, *El tratamiento tributario de las operaciones vinculadas internacionalmente. Un estudio de los precios de transferencia en el Impuesto sobre Sociedades español y en las legislaciones de Italia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos*, Universidad del País Vasco, 2001, p. 315.

<sup>278</sup> De acuerdo con CAAMAÑO ANIDO, pese a que así los denomine la LIS, en España los APA no son acuerdos, pues “el vigente régimen español de APA’s carece de la flexibilidad que los preside en países como Holanda, Bélgica o Estados Unidos, pues “en España es el contribuyente que insta el acuerdo quien asume toda la carga probatoria y documental, sin que la Administración adopte al respecto más que un papel pasivo, un papel de mera intervención y control”. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel, «Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, CEF, no. 311, 2009, p. 64.

Por lo anterior, tratándose del caso español, somos de la opinión que los APAs tienen más la naturaleza jurídica de un acto administrativo participado que la de un verdadero acuerdo entre Administración y contribuyente.

<b>Cuadro 6. APAs: Características y naturaleza jurídica</b>	
Tradición jurídica anglosajona	Tradición jurídica continental
Acuerdo (negocio compositivo)	Acto administrativo participado
El acuerdo pone fin al procedimiento (solución convencional en estricto sentido)	El acuerdo es preparatorio de la resolución administrativa que pone fin al procedimiento
Mayor participación del contribuyente en la negociación del acuerdo	Menor participación del contribuyente en la negociación del acuerdo
Administración tributaria más activa: contribuye en la recabación de datos y facilita la negociación del acuerdo	Administración tributaria pasiva: valora el caudal probatorio aportado y dicta resolución

Fuente: Elaboración propia

#### 4. Clasificación

Existen diversas clasificaciones de los APAs. Para efectos de este trabajo, los clasificaremos en atención a los siguientes cuatro criterios: por las Administraciones tributarias que intervienen; por su ámbito de aplicación geográfica, por las operaciones que cubren, y, por los efectos que producen.

Dentro de estos criterios, el más común es el que los distingue según las Administraciones tributarias que participan en la negociación del acuerdo, pudiendo ser *unilaterales* o *bi/multilaterales*. Los unilaterales implican el acuerdo alcanzado entre el contribuyente y su Administración tributaria de residencia, pudiendo abarcar las operaciones de precios de ese contribuyente con sus empresas asociadas no residentes, sin la participación de otras Administraciones. Actualmente son pocos los países (como Dinamarca<sup>279</sup>), que solo aceptan APAs unilaterales.

Por su parte, los APAs bilaterales, también llamados “BAPAS” por las siglas en inglés del término *Bilateral Advance Pricing Agreements*, son aquellos que involucran un acuerdo entre la Administración tributaria de residencia del contribuyente y una Administración tributaria extranjera; mientras que los multilaterales (también llamados

<sup>279</sup> Al respecto véase: OREBY HANSEN, Anders, «Denmark», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 93.

“MAPAS” por las siglas en inglés de *Multilateral APA*), son aquellos que implican el acuerdo entre la Administración tributaria de residencia del contribuyente y dos o más Administraciones tributarias extranjeras. En ambos casos, el acuerdo alcanzado tiene como objetivo principal establecer el tratamiento tributario que se otorgará a las operaciones de precios de transferencia que el contribuyente realice con sus empresas asociadas residentes en esa(s) otra(s) jurisdicción(es), determinando en cuál de ellas se situarán las rentas generadas y los gastos incurridos, así como el método de valoración que debe seguirse para su cuantificación.

Este tipo de acuerdos (bi y multilaterales) son los que cada vez con mayor fuerza se pretende impulsar tanto en el ámbito comunitario (especialmente por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia<sup>280</sup>) como en el internacional (particularmente por la OCDE<sup>281</sup>), por ser la doble imposición interna más fácilmente resoluble que la internacional, en la que interfieren soberanías tributarias distintas y no puede acudir a instancias superiores con potestad sobre ambas<sup>282</sup>. No obstante, la legislación española parece estar diseñada más para APAs unilaterales que para APAs bi o multilaterales, lo que refleja un desfase en la tendencia internacional de impulsar el uso de APAs bilaterales e, incluso, preferir su uso frente a los unilaterales, como ocurre en el caso estadounidense.

A propósito de lo anterior, cabe recordar que los APAs, como figura de Derecho internacional público, se configuran con carácter bilateral. De hecho, las Directrices de la OCDE recomiendan decantarse por APAs bilaterales o multilaterales, en la medida en que estos corrigen riesgos de doble tributación, distribuyen equitativamente los recursos tributarios entre las Administraciones participantes y proporcionan mayor seguridad

---

<sup>280</sup> En este sentido, el Programa de Trabajo 2015-2019 del Foro Conjunto contempla, entre otras metas, monitorear el cumplimiento de las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea, a fin de identificar los desafíos que los APAs multilaterales plantean y proponer posibles soluciones a fin de fomentar su mayor uso por parte de los Estados miembros. Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015 -2019 (“TOOLS FOR THE RULES”)», *op. cit.*, nota 25, pp. 10 y 11.

<sup>281</sup> El Reporte Final de la acción 14 del Proyecto BEPS (OCDE/G20) establece once mejores prácticas para hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las cuales se encuentra la implementación de programas APA bilaterales (“*best practice 4: Countries should implement bilateral APA programmes*”) y la inclusión de APAs en las guías del procedimiento amistoso (“*best practice 11: Countries’ published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs and advance pricing arrangements*”). Véase: OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, *op. cit.*, nota 21.

<sup>282</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 871.

jurídica a los contribuyentes respecto de su forma de tributación<sup>283</sup>. Aunque también debe subrayarse que en el ámbito de la UE se ha dicho que en ocasiones un APA unilateral es preferible a no tener APA alguno<sup>284</sup>.

Derivado de esta clasificación, los APAs pueden distinguirse en atención a su ámbito de aplicación geográfica, pudiendo ser *internos* o *internacionales*. Mientras que los internos advierten un acuerdo meramente unilateral, los internacionales representan acuerdos bi o multilaterales en los que participan dos o más Administraciones tributarias.

Ahora bien, por las operaciones que cubren, los APAs pueden ser *globales* (también llamados *generales*) o *limitados*. Cuando el acuerdo versa sobre el total de operaciones o asuntos relativos a los precios de transferencia del contribuyente, y por tanto, involucra a todas sus entidades vinculadas, se está en presencia de un APA global, mientras que cuando se circunscribe a diversas operaciones o entidades en concreto, se está en presencia de un APA limitado. En este último caso, pueden distinguirse también en atención a la naturaleza de las operaciones de que se trate, ya sean operaciones financieras, contratos de prestación de servicios (incluidos los de fabricación), licencia, uso y desarrollo de intangibles, operaciones de reestructuración empresarial, operaciones y políticas de I+D, etc.

Por último, y amén de profundizar en ello cuando abordemos la vigencia de los acuerdos, los APAs suelen clasificarse en atención a los efectos que generan, pudiendo ser *prospectivos* o *retroactivos*. La finalidad de los acuerdos prospectivos es eliminar cualquier riesgo de doble o múltiple tributación y, consecuentemente, evitar litigios entre Administración y contribuyente, por lo que lo común es que el APA refiera a periodos futuros de aplicación, permitiendo, en algunos casos, la prórroga en su aplicación<sup>285</sup>.

---

<sup>283</sup> *Ibidem*, p. 844.

<sup>284</sup> *Cfr.* Artículo 63, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>285</sup> En este sentido: MARKHAM, Michelle, «The advantages and disadvantages of using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience», *op. cit.*, nota 112, pp. 217 y ss.

Frente a este tipo de APAs, se encuentran los retroactivos, que constituyen una excepción a la regla general, posibilitando que el acuerdo permita su aplicación respecto de operaciones ejecutadas en años anteriores a su aprobación, siempre que se hubieren sujetado a la misma metodología seguida en la fijación de la contraprestación de la operación vinculada. En todo caso, debe existir una significativa similitud entre los hechos, circunstancias y ejercicios para que Administración y contribuyente acuerden el *rollback* del acuerdo.

A continuación un cuadro en el que se resumen los criterios de clasificación antes descritos:

<b>Cuadro 7. Clasificación de los APAs</b>	
En atención a las Administraciones que intervienen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Unilaterales</i>: Acuerdo entre contribuyente y su Administración tributaria de residencia, sin la intervención de otras Administraciones.</li> <li>• <i>Bilaterales</i>: Acuerdo entre la Administración tributaria de residencia del contribuyente y una Administración tributaria extranjera.</li> <li>• <i>Multilaterales</i>: Acuerdo entre la Administración tributaria de residencia del contribuyente y dos o más Administraciones tributarias extranjeras.</li> </ul>
En atención a su ámbito de aplicación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Internos</i>: Se corresponden con los APAs unilaterales.</li> <li>• <i>Internacionales</i>: Se corresponden con los APAs bilaterales y multilaterales</li> </ul>
En atención a las operaciones que cubren	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Globales</i>: Comprenden la totalidad de las operaciones del contribuyente y la totalidad de sus empresas vinculadas.</li> <li>• <i>Limitados</i>: Abarcan ciertas operaciones de precios de transferencia o entidades vinculadas del contribuyente.</li> </ul>
En atención a los efectos que producen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Prospectivos</i>: Surten efectos respecto de operaciones de periodos impositivos futuros. En ocasiones permiten la prórroga del acuerdo.</li> <li>• <i>Retroactivos</i>: Surten efectos respecto de operaciones ejecutadas en años anteriores a la obtención del acuerdo, siempre que se hubieren sujetado a la misma metodología seguida en la fijación de la contraprestación de la operación vinculada.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

## 5. Delimitación negativa: APAs vs. consultas tributarias

Examinado el encuadre taxativo de los APAs (definición, naturaleza jurídica, clasificación, etc.), corresponde ahora estudiar su dimensión negativa; es decir, distinguiendo a los APAs respecto de otra figura que, en la medida en que también implica una manifestación del derecho del contribuyente a solicitar de la



Administración tributaria un determinado pronunciamiento sobre una situación concreta en el marco de relaciones de naturaleza tributaria que nacerán en el futuro, podría confundirse con ellos. Nos referimos a las consultas tributarias, también llamadas *tax rulings*, o simplemente *rulings*, en el Derecho anglosajón<sup>286</sup>.

Quizá la confusión a que aludimos también obedezca a que en algunos ordenamientos tributarios, en donde los APAs no han experimentado una evolución como verdadera solución convencional, su regulación se inserta dentro de los contornos de la consulta tributaria (como ocurre actualmente en países como Fiji<sup>287</sup>, Finlandia<sup>288</sup> y México<sup>289</sup>, por mencionar algunos), sujetándose a sus reglas, requisitos, efectos, plazos y en general, a toda su disciplina jurídica<sup>290</sup>.

De acuerdo con la doctrina<sup>291</sup>, la consulta a la Administración tributaria o *tax ruling*, nace, entre otros derechos, del derecho de asistencia e información al contribuyente, representando el derecho que tiene el contribuyente frente a las autoridades administrativas en la obtención de datos que esclarecen, confirman, orientan, niegan, o simplemente, permiten conocer la información o criterio vigente que resulta necesario para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

---

<sup>286</sup> Cabe señalar que durante los primeros años de la década de los noventa, algún sector de la incipiente literatura que se ocupó del tema, abordó a los acuerdos previos bajo la denominación de *advance rulings*. Por ejemplo: KAWATRA, G.K., «*Advance Income Tax Rulings-Developments Across the Globe*», *op. cit.*, nota 37, pp. 508-514.

<sup>287</sup> Véase: PATEL, Pradeep y SUDHAN, Madhu, «Fiji. The new transfer pricing regime», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, vol. 18, no. 6, octubre, 2012.

<sup>288</sup> Véase: WAAL, Johanna, «Finland. Assessment of first year of Transfer Pricing Programme», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no. 4, julio, 2013.

<sup>289</sup> En México los APAs constituyen una especie *sui generis* de la consulta tributaria. De acuerdo con el primer párrafo del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación: “Las autoridades fiscales podrán resolver *las consultas* que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.”

<sup>290</sup> Como se ha señalado, la inclusión del procedimiento APA dentro del ordenamiento tributario de cada país ha sido distinta, significando en ocasiones un desarrollo normativo propio, como ocurrió en los casos de Estados Unidos, Australia y Canadá, y en algunas otras, tomando como referentes adaptaciones de figuras jurídicas preexistentes, como la consulta tributaria en los casos de Alemania, Bélgica, México y Países Bajos.

<sup>291</sup> Véase: VILLAVEVERDE GÓMEZ, M<sup>a</sup>. Begoña, *Las consultas a la Administración tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 2.

Así, las consultas tributarias constituyen actos administrativos mediante los cuales la Administración pretende dar claridad, consistencia y certeza a la interpretación y aplicación de la ley tributaria en relación a la situación de un contribuyente en particular. En este sentido, las consultas se asemejan a los APAs en la medida en que buscan obtener seguridad jurídica respecto de una cuestión concreta pero incierta para el contribuyente. Además, al menos desde la perspectiva de países de tradición jurídica continental, ambas figuras se resuelven con la emisión de un acto administrativo.

Sin embargo existen claras diferencias entre ambas figuras. Una de las más importantes es la naturaleza jurídica que revisten, pues mientras la consulta tributaria es un acto declarativo de carácter unilateral, los APAs advierten, al menos en el plano teórico, como un acto de negociación de carácter bilateral. De lo anterior se desprende también que los APAs precisan de la voluntad del contribuyente para su ejecución y las consultas, por su parte, prescinden del consentimiento del solicitante para tener validez<sup>292</sup>. Asimismo, un APA puede ser unilateral, bilateral o multilateral; mientras que las consultas son por naturaleza unilaterales, y por tanto, se otorgan sin necesidad de informar o involucrar a las Administraciones tributarias de otras jurisdicciones<sup>293</sup>.

Por otro lado, las consultas persiguen conocer la interpretación correcta de la norma tributaria o el régimen, clasificación o calificación de los supuestos de hecho que el contribuyente solicita<sup>294</sup>, mientras que los APAs no resuelven un determinado régimen o calificación tributaria, pues en principio este viene ya determinado, sino que suponen la determinación del método más adecuado para la aplicación concreta de una

---

<sup>292</sup> En este sentido véase: ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, Ámsterdam, IBFD, doctoral series, vol. 4, 2002, p. 486.

<sup>293</sup> *Idem*.

<sup>294</sup> Al respecto véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 647 y ss. En el mismo sentido, TORIBIO LEÃO identifica que, mientras que las consultas valoran cuestiones de interpretación en la aplicación de la ley, los APAs valoran cuestiones de hecho. En palabras de la autora: “*even if an APA programme can come close to a system of tax rulings, it is not exactly parallel. A tax ruling is, generally, the appropriate solution to a concern as to the interpretation or enforcement of the law; the facts are not discussed. An APA, however, makes an appraisal of the facts, describing the transactions of the taxpayer in a business context in which the parties together reach a solution which must be satisfactory to both the tax authorities and the taxpayer.*” TORIBIO LEÃO, Martha, «Advance Pricing Agreements and the principles of legality and equality: The problems surrounding contracts in tax law», *op. cit.*, nota 48, p. 260.

norma de valoración “cuya invocación respecto de un supuesto concreto no se discute”<sup>295</sup>.

Derivado de ello, se puede distinguir también que el universo de cuestiones jurídicas que las consultas engloba es mucho más amplio y diverso que el que abarcan los APAs. De esta forma, las consultas no necesariamente versan sobre operaciones vinculadas ni requieren informarse por el principio de libre competencia (*arm's length principle*), mientras que los APAs, ineludiblemente, sí. Dicho en otras palabras, todos los APAs podrían ser potencialmente una consulta, pero no todas las consultas, podrían ser un APA.

Ahora bien, en cuanto a sus efectos jurídicos, la resolución que recae a la consulta tributaria puede o no tener efectos vinculantes para la Administración, mientras que el APA siempre es vinculante para las partes (Administraciones y contribuyentes) que en él intervienen. Asimismo, los APAs pueden permitir, en ciertas ocasiones y bajo ciertos requisitos, la aplicación retroactiva o *rollback* de sus efectos, mientras que las consultas no.

Como una última diferencia se puede añadir que, si bien ambas figuras se inician, por regla general, a instancia del contribuyente, en el caso de los APAs puede llegar a ocurrir que sea la Administración tributaria (en casos verdaderamente atípicos) quien proponga el APA, tal como sucede en la experiencia de Estados Unidos y Australia, donde la Administración tributaria puede ofrecer al contribuyente celebrar un APA a cambio de no iniciar un procedimiento de comprobación y ajuste de precios. En la consulta tributaria es imposible que ello pueda ocurrir.

En el siguiente cuadro se resumen las diferencias entre los APAs y las consultas tributarias:

---

<sup>295</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, «Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 70, p. 100. Como señala RUIZ GARCÍA, “la valoración previa puede ser considerada como una especificación o modalidad de la consulta, de la cual, sin embargo, se singulariza porque su objeto no recae sobre el régimen o la calificación jurídica, sino sobre el valor de determinados bienes.” RUIZ GARCÍA, José Ramón, «Los principios generales de la aplicación de los tributos», en MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (coord.), *Estudios de la Ley General Tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 2006, p. 358.

<b>Cuadro 8. APAs vs. consultas tributarias. Diferencias y semejanzas</b>	
<b>Consultas</b>	<b>APAs</b>
Implican una petición a la Administración	Implican una negociación con la Administración
Acto declarativo	Negocio compositivo
Son unilaterales por naturaleza	Pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales
Valora cuestiones jurídicas	Valora cuestiones de hecho
Recaen sobre cuestiones jurídico-tributarias concretas e inciertas	Solo recaen sobre operaciones vinculadas en materia de precios de transferencia
Tienen efectos vinculantes y no vinculantes, según el caso	Siempre tienen efectos vinculantes
Solo tienen efectos prospectivos	Pueden tener efectos retroactivos
Inician a instancia del contribuyente	Pueden ser propuestos por la Administración a cambio de no iniciar un procedimiento de comprobación (Estados Unidos y Australia).

Fuente: Elaboración propia

Por último, los APAs tampoco deben confundirse con los *Advance Tax Rulings* (ATRs). De acuerdo con el glosario de la OCDE sobre términos fiscales, estos últimos se definen como las declaraciones por escrito que son emitidas a un contribuyente por las autoridades fiscales, cuyo propósito es interpretar y aplicar la ley tributaria a un conjunto específico de hechos<sup>296</sup>.

De la definición anterior se puede apreciar que, por su naturaleza, los ATRs se asemejan más a las consultas tributarias que a los APAs, pues mientras que estos últimos buscan lograr un acuerdo respecto de la metodología más apropiada para la determinación de precios de transferencia en operaciones vinculadas, un ATR es susceptible de comprender (al igual que las consultas) cualquier cuestión en la que se vea comprometida la correcta interpretación de la norma tributaria a la situación de un contribuyente en particular. Por tanto, habría que diferenciar entonces a la consulta tributaria del *Advance Tax Ruling*.

Al respecto, la doctrina identifica que las cuestiones que comprende un ATR suelen ser más complejas, de mayor volumen o cuantía, y más relevantes para efectos

<sup>296</sup> En palabras de la OCDE, el *advance ruling* es “a letter ruling, which is a written statement, issued to a taxpayer by tax authorities, that interprets and applies the tax law to a specific set of facts”; <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Fecha de consulta: 20 de octubre de 2016. La definición de la OCDE es coincidente con la que se ha elaborado en sede doctrinal. Así, por ejemplo, WAERZEGGERS y HILLIER, entienden al *advance tax ruling* como una declaración por escrito mediante la cual la Administración pretende dar claridad, consistencia y certeza a la interpretación y aplicación de la ley tributaria en relación a la situación de un contribuyente en particular. Véase: WAERZEGGERS, Christophe y HILLIER, Cory, «Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) regime», *op. cit.*, nota 6, p. 1.

fiscales que las involucradas en una consulta tributaria. En este sentido, un *Advance Tax Ruling* es aconsejable siempre que<sup>297</sup>:

- Exista incertidumbre respecto de la situación tributaria del contribuyente, de forma que esta no pueda resolverse fácilmente a través de la información u orientación administrativa existente (incluidas las consultas tributarias).
- La cuestión objeto del ATR sea compleja y significativa para efectos tributarios, ya sea por su cuantía o en relación con el contribuyente (por ejemplo, el volumen de renta que se someterá a gravamen en una determinada jurisdicción).
- La cuestión planteada tenga suficiente materialidad o importancia, de modo que sea necesario garantizar seguridad jurídica al contribuyente mediante un ATR.
- Se disponga del tiempo suficiente para la emisión del ATR en relación a la transacción o cuestión planteada. La mayoría de los ATRs requiere un mínimo de 30 días para su emisión. Sin embargo, no es inusual que este plazo pueda ser mucho mayor, tomando entre 60 y 90 días.

Por todo lo anterior, no sería adecuado que a través de un *Advance Tax Ruling* se determinase de forma anticipada la idoneidad en la metodología de precios que deban las seguir operaciones entre personas o entidades vinculadas, cuestiones que son propias de un APA<sup>298</sup>.

#### IV. UNA VISIÓN GENERAL AL PROCEDIMIENTO APA ESPAÑOL

Hemos establecido que todo programa APA debe entenderse como un conjunto de procedimientos administrativos encaminado a establecer las reglas y principios que rigen los aspectos relacionados con los APAs: tramitación, suscripción, modificación, revisión, prórroga, renovación, cancelación, revocación, etc. No obstante, también es posible concebir al programa APA como un *mega-procedimiento* encaminado a regular dichos aspectos, enfoque que parece adoptar el R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), al regular en su

---

<sup>297</sup> Véase: WAERZEGGERS, Christophe y HILLIER, Cory, «Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) regime», *op. cit.*, nota 6, p. 6.

<sup>298</sup> Coincidimos con WAERZEGGERS y HILLIER, cuando señalan que un *Advance Tax Ruling* no es aconsejable cuando se trate de establecer: “*The appropriateness of pricing of goods or services supplied or rendered to a connected person in relation to the applicant or a class member with the view to distinguishing the advance tax ruling from an advance pricing agreement (or APA)*”. *Idem*.

capítulo VII los denominados: “Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas”.

El capítulo VII del RIS se divide en dos secciones: una para acuerdos unilaterales (“*Sección 1. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas*”) y otra para acuerdos bi o multilaterales (*Sección 2. Acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias*). Ambas secciones establecen las reglas y principios para los APAs (actuaciones previas, instrucción, resolución, modificación y prórroga), aspectos que habremos de analizar en su conjunto para poder hacer una valoración crítica del programa APA.

Por tanto, al hablar del *procedimiento APA español* debemos tomar en cuenta que nos estamos refiriendo no solo a las actividades necesarias para la obtención del APA como tal, sino también a todas aquellas que son necesarias para su administración y control.

Establecido lo anterior, debemos tener en cuenta que la búsqueda de un APA es un proceso totalmente voluntario. Se configura, por antonomasia, como remedio anticipado para la prevención de eventuales conflictos con la Administración en materia de precios de transferencia. Por tanto, para que el procedimiento pueda iniciar, es el contribuyente quien debe expresar a la Administración tributaria su interés de lograr un APA. Aun en los casos de que sea la Administración quien manifieste al contribuyente la intención de suscribir el acuerdo (por ejemplo, a través de un procedimiento amistoso), el procedimiento no iniciará sin la previa aceptación del contribuyente.

Un APA es aconsejable siempre que se realicen operaciones vinculadas con empresas asociadas situadas en otras jurisdicciones fiscales, por lo que cualquier contribuyente que se ubique en estos supuestos puede solicitar un APA. No obstante, se debe indicar que la posibilidad de que pequeñas y medianas empresas obtengan un APA está normalmente limitada a APAs de tipo unilateral. La normativa española parece estar diseñada para grandes contribuyentes, por lo que no contempla un programa APA dirigido específicamente a pequeñas y medianas empresas, aunque los requisitos de documentación son menores para este tipo de contribuyentes.

Adicionalmente, se debe recordar que la búsqueda de un APA exige siempre la existencia de una cuestión incierta o potencialmente litigiosa respecto de la aplicación de los métodos de valoración de precios de transferencia o cuando la aplicación del principio de libre competencia sea difícil de prever. Por lo que, en caso de no existir duda razonablemente fundada sobre la valoración a que deben sujetarse las operaciones propuestas, la solicitud será rechazada.

Debemos señalar también que en España la autoridad competente para instruir y resolver el procedimiento es la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), la cual se encuentra orgánicamente adscrita al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por lo que toda comunicación que el contribuyente entable en el curso del procedimiento debe estar dirigida al equipo de funcionarios de la ONFI designado para tal efecto.

Al respecto, resulta criticable que la competencia para el inicio, instrucción, resolución y suscripción de APAs bi y multilaterales se mantenga, desde 2004, en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, y no así en la Dirección General de Tributos (DGT) la cual, hasta antes de la publicación del RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, gestionaba este tipo de APAs. Tomando en cuenta las mejores prácticas propuestas por el Reporte Final de la acción 14 del programa BEPS a fin de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las cuales se encuentra la inclusión de APAs multilaterales en las guías del procedimiento amistoso<sup>299</sup>, lo natural sería que la DGT, autoridad competente en materia del procedimiento amistoso<sup>300</sup>, recuperara el ámbito competencial en materia de APAs; diseñar alguna fórmula de colaboración conjunta entre la ONFI y la DGT, o directamente crear una sola unidad encargada de gestionar el procedimiento amistoso y

---

<sup>299</sup> Véase: OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, op. cit., nota 21. De acuerdo con el párrafo 58 del Reporte Final, pese a que el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de la OCDE se ha centrado tradicionalmente en la resolución de controversias bilaterales, algunos fenómenos como la adopción de modelos de negocio regionales y mundiales y la integración acelerada de las economías y los mercados nacionales, han puesto de relieve la necesidad de contar con mecanismos eficaces para resolver controversias fiscales que afectan a más de una jurisdicción. En consecuencia, los países deberían elaborar e incluir en sus directrices sobre procedimiento amistoso y sobre APAs, directrices sobre el procedimiento amistoso y APAs multilaterales.

<sup>300</sup> Cfr. Artículo 2, del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

el programa APA, tal como lo hizo Estados Unidos al fusionar ambos mecanismos e instaurar el *Advance Pricing and Mutual Agreement program* (APMA).

Por otro lado, para que el procedimiento APA sea eficaz, debe, en todo momento, encauzarse de modo eficiente y práctico, sin mayores rigideces y formalismos, y de manera muy importante, en un ambiente no adversarial, sino de diálogo abierto entre Administración y contribuyente. De lo anterior se desprende el deber de información y colaboración que debe regir en el procedimiento. El contribuyente debe permitir el flujo ininterrumpido de información y la coordinación oportuna con la ONFI para una conclusión exitosa del procedimiento. El incumplimiento de este deber puede sancionarse por la Administración con el rechazo de la solicitud o la interrupción del procedimiento, siempre que sea antes de la firma del acuerdo.

Asimismo, es importante apuntar que el inicio del procedimiento APA no interrumpe los procedimientos de inspección tributaria que, en su caso, se estén practicando al contribuyente pues, en principio, las facultades de comprobación de la Administración tributaria son independientes de las facultades para diligenciar un APA, de modo que ambos procedimientos corren de forma separada<sup>301</sup>. De otro lado, esto significa también que la suscripción de un APA no previene al contribuyente de futuras comprobaciones fiscales.

A propósito de lo anterior, destaca el carácter confidencial de los APA<sup>302</sup> y el consecuente deber de sigilo por parte la autoridad tributaria<sup>303</sup> respecto de los

---

<sup>301</sup> Así lo ha puesto de manifiesto tanto la doctrina especializada, como la legislación de algunos países en los que específicamente se prevé que la instrucción del procedimiento APA no interrumpe el de inspección, tal como acontece, por ejemplo, en la normativa canadiense, cuyo artículo 16 de la Circular Informativa 94-4R establece que: “El Programa APA y los programas de auditoría de la CRA están separados y son distintos.” Asimismo, el artículo 75 de la Circular señala que: “A menos que se acuerde lo contrario, el APA no será presentado como prueba en los procedimientos administrativos y judiciales respecto de las personas, operaciones y ejercicios fiscales que cubra el acuerdo.” Por su parte, en la doctrina española, HORTALÁ VALLVÉ y SOLER BRAVA señalan que no es necesario suspender las actuaciones inspectoras durante el proceso de negociación del APA hasta que la liquidación no sea firme y recaiga sobre operaciones objeto de la solicitud. HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 851.

<sup>302</sup> Al respecto, la OCDE ha manifestado que: “*The tax administration shall ensure the confidentiality of trade secrets and other sensitive information and documentation submitted to it in the course of an advance pricing arrangement proceeding*”. OCDE, «*Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach*», *op. cit.*, nota 19, p. 14.

<sup>303</sup> El artículo 95.3 LGT dispone: “La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para



documentos y demás información aportada por el contribuyente en el curso del procedimiento. Relacionado con ello, se debe destacar también que el programa APA constituye un ámbito estanco no permeable hacia el resto de actuaciones de aplicación de los tributos (principio de estanqueidad de la información)<sup>304</sup>, por lo que la documentación presentada en el marco de un procedimiento APA únicamente tiene efectos en relación al mismo y, por tanto, no puede ser utilizada por la Administración en los procedimientos de comprobación inspectora. Por tanto, en caso de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta APA, lo correcto es que la Administración proceda a la devolución de la documentación aportada por el contribuyente<sup>305</sup> y se comprometa a no utilizarla en cualquier otro procedimiento tributario.

Tratándose de APAs bi y multilaterales, la información contenida en el APA está sujeta a las restricciones de confidencialidad previstas por la legislación interna de cada uno de los Estados en los que el acuerdo es aplicable, así como a las restricciones contempladas en los artículos de intercambio de información previstos en los respectivos convenios<sup>306</sup> que, al tenor de lo dispuesto por el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, permiten a un Estado contratante no aplicar el precepto cuando se: 1) pongan en práctica medidas administrativas distintas de las leyes o de la práctica administrativa de dicho Estado; 2) faciliten detalles que no pueden obtenerse bajo las leyes o el curso normal de la Administración de este o del otro Estado contratante; 3) facilite información que descubra cualquier secreto comercial, de negocios, industrial, profesional, o cualquier información cuya revelación fuere contraria al orden público.

---

garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.”

<sup>304</sup> Artículo 24.1 RIS: “La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.” En la doctrina véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 659. Cabe señalar que el principio de estanqueidad de la información se contempla en las jurisdicciones APA más desarrolladas (Estados Unidos, Países Bajos, Canadá, Reino Unido, etc.). Así, por ejemplo, la normativa canadiense señala en el artículo 75 de la Circular Informativa 94-4R que: “*All information obtained or generated during the APA process is for the purpose of administering the Act*”.

<sup>305</sup> Cfr. Artículo 24.3 RIS.

<sup>306</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 850.

Por otro lado, debe indicarse que tanto la Administración como el contribuyente pueden retirarse del procedimiento en cualquier momento, si así lo estiman conveniente. Así, el contribuyente puede ejercer su derecho a desistirse en cualquier etapa procesal<sup>307</sup>, siempre que su decisión se externe antes de la suscripción del acuerdo. En caso de que sea la ONFI quien decida rechazar la propuesta de valoración o interrumpir su tramitación, su decisión debe ser motivada (*conference of right*)<sup>308</sup>.

El procedimiento APA consta de cuatro fases o etapas: 1) los encuentros preliminares, que constituyen una serie de encuentros informales entre contribuyente y ONFI de cara a evaluar la viabilidad del acuerdo; 2) el inicio del procedimiento, que consiste en la presentación formal de la solicitud APA por parte del contribuyente y la instrucción del procedimiento por la ONFI; 3) la tramitación que, a su vez, incluye dos sub-fases: las actividades de evaluación de la solicitud del contribuyente, y las actividades de negociación del acuerdo; y, 4) la terminación, que se verifica con la resolución que dicta la ONFI para poner fin al procedimiento APA, y que en caso de ser favorable, consiste en la suscripción del APA.

En caso de APAs bi o multilaterales, el contribuyente puede presentar la solicitud de acuerdo ante su Administración tributaria de residencia (en este caso, la ONFI) para que sea esta quien coordine la tramitación y negociación del APA con las Administraciones tributarias implicadas, o bien, presentar una solicitud APA ante la autoridad competente de cada Administración involucrada.

Formalizada la solicitud APA, la ONFI y el contribuyente deben fijar la coordinación para el análisis, evaluación y negociación del acuerdo. Tratándose de APAs bi o multilaterales, la ONFI debe garantizar la coordinación eficiente y comunicación constante con las autoridades competentes de las Administraciones

---

<sup>307</sup> Cfr. Artículo 25.7 RIS: “El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento”. Cabe resaltar que el derecho de desistimiento del contribuyente alcanza también al procedimiento de modificación del APA (artículo 29.2 b RIS: “El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación”) y, por vía de consecuencia (aunque no se encuentre así establecido por la normativa), al procedimiento para la prórroga de su ámbito de validez temporal, regulado en el artículo 30 RIS. Creemos que esta situación debe sobreentenderse al ser el desistimiento un derecho irrevocable del contribuyente, además de que no parecería lógico que las reglas procesales para la prórroga de un APA fueran más restrictivas que las establecidas para su obtención inicial.

<sup>308</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 863.

tributarias involucradas en el acuerdo, a fin de asegurar la celeridad de las reuniones de negociación y la suscripción del APA.

Es importante señalar que la participación del contribuyente solo se verifica en el iter procedimental, a través de conversaciones y el acercamiento de posturas; de modo que la terminación del procedimiento corre a cargo, de manera exclusiva y excluyente, de la Administración tributaria, quien se encarga de dictar la resolución administrativa que proceda (aprobatoria o desestimatoria) y, en su caso, de suscribir, con la conformidad del contribuyente, el APA. Incluso, la participación del contribuyente es menor tratándose de APAs que se negocian en el marco de un procedimiento amistoso. Salvo autorización expresa, el contribuyente no debe estar presente durante las reuniones, pues se considera que las negociaciones forman parte de un proceso entre jurisdicciones fiscales que debe efectuarse sin el concurso del contribuyente.

Alcanzado el acuerdo, tanto la Administración tributaria como el contribuyente deben aplicar los compromisos contenidos en el APA. El contribuyente tiene la garantía de que la ONFI no ajustará los precios fijados en las operaciones cubiertas por el APA, siempre que el acuerdo se aplique adecuadamente; y por su parte, la Administración tributaria tiene la seguridad de que el contribuyente aplicará la metodología de precios a las transacciones convenidas; aunque ello no obsta para que pueda comprobar que los hechos y operaciones descritos en el acuerdo se corresponden con los efectivamente habidos y han sido correctamente aplicados.

En caso de que el contribuyente no cumpla con los compromisos establecidos en el APA, la Administración tributaria puede efectuar su seguimiento a través de actividades de control y vigilancia, cuya finalidad es verificar el estricto cumplimiento del APA por el contribuyente y demás entidades vinculadas, comprobando si los hechos que soportan los cálculos fueron correctos y aplicados de forma consistente, o si las circunstancias económicas fijadas en el acuerdo son ciertas y permanecen válidas. En España, el cumplimiento del acuerdo es comprobado a través de informes anuales que el contribuyente debe presentar por cada periodo impositivo cubierto por el APA – usualmente junto con la declaración anual del IS o el impuesto sobre la renta que resulte

aplicable cuando el acuerdo no se aplique a entidades residentes–, a fin de demostrar que ha cumplido de buena fe con los compromisos del acuerdo.

En cuanto a su vigencia, los APAs pueden desplegar sus efectos respecto de los periodos previos no prescritos (hasta cuatro), el periodo en curso en que se obtiene el APA y hasta los cuatro ejercicios fiscales siguientes a su aprobación, con la posibilidad de prórroga.

Sobre este punto se debe hacer mención de los procedimientos para el tratamiento y administración de los APAs que inciden en la vigencia de sus efectos. Conforme la normativa española estos procedimientos son básicamente dos: el procedimiento de modificación y el procedimiento de prórroga de los APAs.

El procedimiento de modificación tiene lugar siempre que, durante la vigencia del acuerdo, se haya producido una variación significativa de las circunstancias económicas y/o tecnológicas existentes al momento de su aprobación o surjan cambios en las asunciones críticas que fundamentan su aplicación. Así el procedimiento de modificación persigue la adecuación del acuerdo a las nuevas circunstancias, y puede iniciarse tanto a instancia del contribuyente como a petición de la Administración tributaria. En cualquier caso, la resolución que dicta la Administración puede: aprobar la modificación propuesta; aprobar una modificación alternativa; dejar sin efectos el APA, o bien, declarar la continuación de sus efectos.

Por su parte, el procedimiento de prórroga tiene como finalidad extender el ámbito de validez temporal del APA una vez que este está próximo a vencer. En el caso español, la solicitud de renovación debe presentarse seis meses antes de la fecha de expiración del acuerdo. El contribuyente debe acompañar su solicitud con la documentación que considere conveniente para justificar que las circunstancias y condiciones establecidas en el acuerdo original no han variado. La normativa no establece el número de periodos impositivos en que puede prorrogarse un APA, por lo que, en principio, debe entenderse que es prorrogable hasta por el mismo plazo en que puede tener validez (cuatro periodos fiscales siguientes al de la fecha de su aprobación). La resolución que dicte la Administración confirmará la prórroga del acuerdo, o bien, la extinción de sus efectos.

Además de los mecanismos para la vigilancia de los APAs y los procedimientos de modificación y prórroga, existen también procedimientos para la revocación y cancelación de los APAs, que permiten a la Administración tributaria cancelar o revocar el acuerdo en caso de existir errores de hecho, fraude, tergiversación de información, inobservancia del contribuyente respecto de las compromisos convenidos o en relación con otras cuestiones derivadas de la aplicación del APA. Los procedimientos de revocación y cancelación no están previstos en el programa APA español, ni para acuerdos unilaterales ni para bilaterales, más ello no significa que la AEAT no pueda extinguir los efectos del APA a través de otras vías, como el procedimiento de modificación.

<b>Cuadro 9. El procedimiento APA</b>	
<b>Paso</b>	<b>Acción</b>
1	<b>Reuniones preliminares.</b> Encuentros previos con la ONFI de cara a evaluar: la viabilidad del acuerdo, el tipo de APA (unilateral, bi o multilateral), el tiempo estimado para su tramitación, el volumen de información y documentación que será necesaria, etc.
2	<b>Formalización de la solicitud APA.</b> La solicitud debe contener una propuesta de valoración a precios de mercado, indicando la metodología de precios propuesta, los términos y condiciones propuestos para el acuerdo, así como la documentación en materia de precios de transferencia que soporten las operaciones.
3	<b>Evaluación por la ONFI.</b> Análisis de la solicitud APA y demás documentación presentada por el contribuyente a fin de evaluar si la metodología de precios propuesta se ajusta al principio de libre competencia. De ser necesario, se requiere al contribuyente para que aporte documentación adicional.
4	<b>Negociación del acuerdo.</b> Fijación de posturas respecto de los términos y condiciones del acuerdo. Tratándose de APAs bi y multilaterales, la ONFI debe coordinar las acciones para negociar el acuerdo e intercambiar un informe de posición con las autoridades competentes del resto de Administraciones fiscales involucradas.
5	<b>Formalización del APA.</b> Se establecen las operaciones que serán cubiertas por el acuerdo, la metodología de precios aplicable, la vigencia del APA, las circunstancias que condicionan su vigencia, así como las obligaciones para observar su cumplimiento.

Fuente: Elaboración propia



## CAPÍTULO TERCERO

### LAS ACTUACIONES PREVIAS Y EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO APA

#### I. INTRODUCCIÓN

En el capítulo anterior se analizó el uso de técnicas convencionales en el Derecho tributario español, poniendo especial énfasis en los APAs, cuya introducción en el ordenamiento bajo la figura de los denominados *acuerdos previos de valoración* en la normativa del Impuesto sobre Sociedades durante la década de los noventa, fue la piedra angular para que el legislador habilitara con carácter general el empleo de los acuerdos previos de valoración como solución convencional.

Dentro de este análisis, se estudió la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones, cuyo artículo 86 establece la denominada terminación convencional de los procedimientos administrativos, la cual es de aplicación supletoria en nuestra materia. Junto con ello, se examinó también la admisibilidad de lograr acuerdos con la Administración tributaria como forma de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos y se concluyó que los APAs, conforme la regulación que el ordenamiento hace de ellos bajo la figura de los acuerdos previos de valoración entre personas o entidades vinculadas, constituyen acuerdos de voluntades preparatorios y no sustitutivos del acto resolutorio que pone fin al procedimiento que los regula, por lo que, desde nuestra óptica, no constituyen propiamente un ejemplo de técnica convencional en estricto sentido.

Dicho lo anterior, corresponde ahora entrar al estudio del programa APA español, profundizando en los aspectos procedimentales de cada fase del procedimiento. Dentro de este capítulo, se estudiarán dos cuestiones: por un lado, las actuaciones previas, que constituyen una serie de encuentros preliminares de carácter informal entre la Administración y el contribuyente a fin de evaluar la viabilidad del acuerdo; y, por otro, el inicio formal del procedimiento, mismo que se verifica con la formalización de la solicitud APA ante la Administración tributaria.

## II. LA FASE PRELIMINAR DEL PROCEDIMIENTO APA

Previo al inicio formal del procedimiento para la obtención de un APA tiene lugar, por regla general, una serie de encuentros preliminares de carácter exploratorio entre contribuyente y Administración tributaria como antesala para allanar el camino a la obtención de un APA, con la finalidad de que la aplicación formal del mismo refleje, lo mejor posible, la posición acordada entre ambas partes.

De esta forma, los encuentros preliminares constituyen una fase depuradora del procedimiento que ayuda a evaluar las posibilidades de éxito del acuerdo, a identificar y erradicar las dificultades que influyen en su obtención, así como a analizar el ámbito de aplicación y el trabajo que exigirá la puesta en marcha del procedimiento.

El objetivo de los encuentros preliminares es garantizar la efectividad del procedimiento, asegurando su agilidad y sencillez<sup>309</sup>; permitiendo al contribuyente una aproximación de carácter meramente informal con la Administración tributaria para analizar la conveniencia o viabilidad de un APA y discutir qué documentación habría de aportarse para poder evaluar la relación coste/beneficio del proceso<sup>310</sup>. De ahí que, en principio, estos encuentros puedan llevarse a cabo de forma presencial o a través de cualquier medio que permitan las tecnologías de la información y la comunicación, y con o sin identificación del contribuyente.

En cuanto a su denominación, los encuentros preliminares reciben nombres

---

<sup>309</sup> De acuerdo con la OCDE: “[...] *Experience has generally shown that the ability to have such preliminary discussions expedites the processing of any subsequent formal MAP APA proposal*”. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Annex to Chapter IV: Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (‘MAP APAs’)”, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, OCDE, julio, 2010, p. 344.

<sup>310</sup> Cfr. WRAPE, Steven C., «APA Procedures in Japan and the US», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 62, no. 4, abril, 2011, p. 319; y TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 544; MARION, Daniel y LADAK, Kabir, “Canadá”, en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 16. De acuerdo con las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia elaboradas por el FCPT de la UE: “La fase preliminar es el momento adecuado para que la administración fiscal y el contribuyente decidan la información que deba acompañar a la solicitud formal. El objetivo que deberá marcarse es el logro de un equilibrio entre dos exigencias contrapuestas, a saber, que la administración fiscal disponga de suficiente información para poder examinar debidamente la solicitud y que el contribuyente no se vea obligado a presentar un volumen de información innecesariamente oneroso.” Cfr. “Apéndice A - Lista de datos que acompañarán normalmente a las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales”, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.



varios, tales como: “*pre-lodgement meetings*” (Australia), “*vorgesprächs*” [pre-registro] (Alemania), “*prefile meetings*” (Canadá y Países Bajos), “*prefiling conferences*” (Estados Unidos), “análisis previo” (México) y “*expression of interest meet*” (Reino Unido). En España reciben el nombre de “actuaciones previas”.

Los encuentros preliminares van desde simples discusiones de carácter informal –como ocurre en los casos de Estados Unidos o Países Bajos, que se analizarán más adelante– y hasta reuniones formales, como ocurre en el caso español, que exigen la presentación por parte del interesado de una solicitud previa –también llamada “pre-propuesta”, “memorándum preliminar” o “plan de caso”,– que contenga la información adecuada para que la Administración tributaria evalúe la conveniencia del APA<sup>311</sup>. De acuerdo con las Directrices elaboradas por el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en materia de APAs, dicha información debe indicar como mínimo<sup>312</sup>:

- Las actividades y transacciones que vaya a englobar el acuerdo,
- Los contribuyentes que vayan a quedar cubiertos por él,
- Los países que vayan a participar,
- La metodología que se prefiera,
- La duración que se quiera dar al acuerdo, y
- La posible retroactividad del acuerdo.

Para algún sector de la doctrina, los requisitos de la solicitud previa pueden clasificarse en cuestiones de hecho y cuestiones de procedimiento, tal como se muestra en el siguiente cuadro<sup>313</sup>:

---

<sup>311</sup> De ahí, que esta fase también se conozca en la doctrina como “pre-propuesta” o “solicitud informal”. Véase: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia...», *op. cit.*, nota 86, pp. 109 y 110.

<sup>312</sup> Cfr. Artículo 21, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>313</sup> En cuanto a los requisitos de la solicitud previa consúltase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 852 y 853; y RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, «Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España», Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles\\_trabajo/1998\\_14.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/1998_14.pdf). Fecha de consulta: 25 de enero de 2015, pp. 18 y 19.

<b>Cuadro 10. Requisitos de la solicitud previa</b>	
Cuestiones de procedimiento	Cuestiones de hecho
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejercicios fiscales cubiertos</li> <li>• Extensión de la documentación aportada</li> <li>• Posibilidad de que el APA sea bilateral</li> <li>• Calendario tentativo para aportar los datos, negociar y concluir el APA</li> <li>• Posibilidad de aplicar el APA de modo retroactivo a operaciones que estén pendientes de comprobación inspectora y sobre las que existan transacciones similares a las cubiertas por el APA.</li> <li>• Situación en la que quedarán los aspectos no cubiertos por el APA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Información acerca del organigrama, historia, situación financiera del contribuyente.</li> <li>• Productos, funciones y activos [materiales e inmateriales] de las empresas vinculadas involucradas</li> <li>• Operaciones internacionales intragrupo cubiertas por el APA.</li> <li>• Condiciones de mercado, incluyendo las tendencias generales del sector industrial.</li> <li>• Disponibilidad de información sobre precios comparables no controlados.</li> <li>• Posibilidad de realizar, en su caso, los ajustes correctores necesarios.</li> <li>• Método propuesto de ajuste sobre los precios de transferencia.</li> <li>• Presumibles situaciones críticas.</li> <li>• Posibles aspectos fiscales secundarios que podrían surgir eventualmente.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de las fuentes citadas

Como se puede advertir, los encuentros preliminares están encaminados a avanzar notablemente en la obtención de un APA. Los encuentros garantizan que la solicitud sea apropiada y se centre en las cuestiones pertinentes, especialmente en la elección del método más apropiado para la determinación del precio de transferencia, de manera que durante estos encuentros se debe analizar y discutir la metodología de precios sugerida para cada operación propuesta, así como las políticas y prácticas empleadas por el solicitante y sus partes vinculadas<sup>314</sup>.

Así, los encuentros preliminares favorecen el uso eficiente de los recursos de los contribuyentes, en la medida en que generan el espacio propicio para que los interesados discutan con la autoridad tributaria la viabilidad en la negociación del APA y los análisis necesarios para su obtención. Desde el punto de vista de la Administración tributaria, los encuentros preliminares permiten a la autoridad dilucidar las expectativas y objetivos del contribuyente, sugiriéndole las posibles modificaciones en su petición e indicándole, además, los procedimientos a seguir y las fechas en las que previsiblemente se llevarán a cabo las reuniones para la suscripción del acuerdo.

<sup>314</sup> En este sentido: SOAN, Anurag y GANJU, Shreya, “Advance Pricing Agreements”, *op. cit.*, nota 108, p. 34.

## **1. Las actuaciones previas en el régimen jurídico español**

En la concertación de un encuentro previo con la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) –que como se ha indicado es la autoridad competente para instruir y resolver el procedimiento APA–, el contribuyente es llamado a presentar una “solicitud previa” que contenga las cuestiones a discutir para determinar la conveniencia del APA, la descripción de las operaciones y los elementos básicos de la propuesta que se pretenda formular.

La fase de actuaciones previas se encuentra regulada en el artículo 21 RIS, el cual dispone:

1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, en condiciones que respeten el principio de libre competencia podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:
  - a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
  - b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
  - c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.
2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

De la transcripción anterior, conviene destacar los siguientes elementos en relación a la solicitud previa: a) el carácter opcional de la solicitud; b) la identificación del contribuyente como requisito para presentar la solicitud previa y c) el análisis de la solicitud por parte de la Administración tributaria. Veamos cada uno de ellos.

### **A. El carácter opcional de la solicitud previa**

De la lectura del artículo 21.1 RIS se desprende que los contribuyentes que deseen solicitar un APA *pueden* presentar una “solicitud previa” ante la Administración tributaria para que esta determine el valor de mercado de las operaciones en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Como se advierte, la presentación de la solicitud previa es opcional para el contribuyente, de modo que no se trata de un trámite obligatorio para solicitar un APA, por lo que nada impide a los interesados obviar las actuaciones previas y presentar

directamente la solicitud APA ante la ONFI. Sin embargo, como se ha mencionado, los encuentros preliminares constituyen una pieza clave para depurar el procedimiento y asegurar su éxito. De ahí que sean ampliamente recomendados, aún en el hipotético caso de que se cuente con todos los elementos y datos necesarios para la presentación formal de la solicitud APA. En este sentido, la solicitud previa y, en general, los encuentros preliminares, son una buena práctica administrativa, en la medida en que evitan malentendidos, permiten despejar las dudas del contribuyente y ayudan a agilizar las gestiones para la obtención del APA<sup>315</sup>.

Como se señaló al analizar la evolución normativa de los APAs, el carácter potestativo en la presentación de la solicitud previa se introdujo en el ordenamiento español con el RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, de 30 de julio, cuyo artículo 22.1 dispuso que: “Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas *podrán presentar una solicitud previa*...”<sup>316</sup>. Anterior a ello, es decir, hasta antes de 2004, las actuaciones previas eran obligatorias de cara a iniciar formalmente el procedimiento<sup>317</sup>.

Ahora bien, el que las actuaciones previas sean una opción para el contribuyente no significa que la normativa considere que son innecesarias o que se trata de un trámite previsto para no cumplirse<sup>318</sup>. Por el contrario, su carácter potestativo obedece a las características de informalidad que deben regir en todo programa APA. Es más, podemos afirmar que la opcionalidad de las actuaciones previas es, junto con la posibilidad del *rollback*<sup>319</sup>, uno de los pocos visos de flexibilidad del procedimiento APA español, que lo salvan del purismo procedimental con que los países de régimen administrativo suelen regular a este tipo de acuerdos.

---

<sup>315</sup> En esta misma línea: HOROWITZ, Mark y MARTIN, Mark R., «Update to IRS APA procedures: review and commentary», *op. cit.*, nota 104, p. 14.

<sup>316</sup> De acuerdo con algún sector, esta fase de actuaciones previas había sido originalmente excluida en el Proyecto de Real Decreto publicado en 2007. Véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, R., ORTEGA CALLE, M. y MONTES URDÍN, J., «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 91, p. 573.

<sup>317</sup> Artículo 18.1 RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “Los sujetos pasivos que pretendan formular una propuesta de las mencionadas en el artículo 16 de este Reglamento *presentarán* a la Administración tributaria, con carácter previo, la siguiente documentación...”. El resaltado es nuestro.

<sup>318</sup> En contra: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1042.

<sup>319</sup> Véase *ut infra*: capítulo quinto, apartado II, subapartado 6, inciso B: Efectos retroactivos (*rollback*) de los APAs.

Al igual que España, en el Derecho comparado los ordenamientos nacionales de diversas jurisdicciones se han decantado por la presentación opcional de la solicitud previa, tales como Alemania, Australia, Canadá, México, Reino Unido y Países Bajos. Sin embargo, en países como Estados Unidos su presentación es obligatoria (*mandatory pre-filing memorandum*) cuando el contribuyente busca<sup>320</sup>:

- Renovar un APA
- Extender a más años los acuerdos de un procedimiento amistoso
- Concertar un APA unilateral respecto de operaciones que pueden ser cubiertas en un APA bi o multilateral
- Que el APA cubra operaciones relacionadas con la licencia, uso y desarrollo de intangibles
- Que el APA cubra una reestructuración empresarial

Como se puede ver, parece lógico que en estos casos la presentación de la solicitud previa sea obligatoria, en la medida en que se trata de supuestos específicos que, por su complejidad o especialización, requieren de un análisis preliminar de los antecedentes del caso antes dar inicio formal al procedimiento.

Por otro lado, si bien es opcional la solicitud previa en el caso español, es importante destacar que el artículo 21.1 RIS no especifica plazo alguno para su presentación, a diferencia de otras jurisdicciones que establecen un plazo máximo para ello, por ejemplo: 12 meses antes del primer día del periodo propuesto para el inicio de la vigencia del acuerdo (como en el caso de Malasia)<sup>321</sup> o 6 meses antes de que concluya el primer año que se pretende cubra el APA (como en el caso de Tailandia)<sup>322</sup>.

Por nuestra parte, creemos que establecer un plazo en relación a la presentación de la solicitud previa puede servir como guía para que el contribuyente prevea y

---

<sup>320</sup> Cfr. Artículo 3.02(4), Rev. Proc. 2015-41. Algunos comentarios sobre los “*mandatory pre-filing memoranda*” pueden verse en: BIRNKRANT, Henry J., «Will the Service's New approach to APAs prove to be more efficient and effective?», *op. cit.*, nota 102, p. 110; y YABLONICKY, Elizabeth y MANTEGANI, Barbara, «Rev. Proc. 2015-41: A needed reboot of the IRS Advance Pricing Agreement Process», *op. cit.*, nota 105, pp. 5 y 6.

<sup>321</sup> Véase: MURUGESAN Sockalingam y NICHANI, Vinay, «Malaysia. The new Transfer Pricing and Advance Pricing Arrangement rules», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, no. 5, septiembre-octubre, 2012, p. 390.

<sup>322</sup> Véase: BOONSONGPRASERT, Sorraya, «Thailand. The Advance Pricing Agreement Process – A mixed blessing?», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, vol. 19, no. 4, julio-agosto, 2013, p. 266.

organice con antelación suficiente la información necesaria que exigirá el inicio del procedimiento. Asimismo, puede servir como límite a la Administración tributaria para el estudio del caso, previo a convocar un encuentro con el contribuyente, tal como ocurre en otras jurisdicciones (por ejemplo, en Hong Kong), en donde la solicitud previa debe presentarse un mes antes de que se lleve a cabo la primera reunión con la Administración tributaria<sup>323</sup>. No obstante, consideramos también que ceñir el procedimiento a este tipo plazos puede poner en riesgo su eficacia cuando se trate de casos complejos cuyo análisis involucre un mayor tiempo a la Administración.

### **B. La identificación del contribuyente como requisito para presentar la solicitud previa**

Tal como se desprende del artículo 21.1 RIS, las personas o entidades vinculadas que deseen obtener un APA pueden presentar ante la Administración tributaria solicitud previa que contenga: 1) identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones; 2) descripción sucinta de las operaciones; y 3) elementos básicos de la propuesta de valoración.

Dado de que la solicitud previa debe permitir a la Administración tributaria determinar si la valoración sometida a su consideración respeta el principio de libre competencia, parece necesario y lógico que el contribuyente deba presentar una descripción de las operaciones que pretende realizar, así como señalar todos los elementos básicos de su propuesta de valoración, de modo que la Administración tributaria pueda resolver sobre la viabilidad o no del APA.

No obstante, en una primera aproximación, resulta criticable el que la presentación de la solicitud previa se condicione a la identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones pretendidas, pues como se ha mencionado, el objetivo de los encuentros preliminares es propiciar un acercamiento meramente informal con la Administración tributaria, que permita al contribuyente hacerse una idea cabal respecto de las posibilidades de que su solicitud de acuerdo

---

<sup>323</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick, y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 4, julio-agosto, 2012, p. 289.

prospera.

Sin perjuicio de lo establecido por el principio de estanqueidad de la información, según el cual la documentación presentada por el contribuyente únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento APA y será exclusivamente utilizada respecto del mismo<sup>324</sup>, creemos que la identificación como requisito de la solicitud previa puede generar una sensación de desconfianza en el contribuyente que lo inhiba a iniciar el procedimiento, ya sea simplemente por temor a revelar su identidad al mismo tiempo que su información, o bien, por temor a ser sujeto a una posible inspección tributaria a partir de la información que él mismo presentó –cuestión que nos llevaría a hablar sobre una posible vulneración del derecho a la no auto-incriminación en materia tributaria–<sup>325</sup>, sobre todo si tomamos en cuenta que la información que el contribuyente exhibe a lo largo del procedimiento es información sensible y confidencial.

Dicho en otras palabras, la presentación de la solicitud previa –y desde luego la de la solicitud misma– no debería generar recelo en el contribuyente o advertirse como una invitación a la Administración tributaria para iniciar una inspección, sino como una oportunidad para que el contribuyente establezca comunicación abierta con la autoridad, que facilite el intercambio de ideas respecto de la propuesta que plantea y las operaciones que pretende realizar.

Permitir el anonimato durante la fase de actuaciones previas, y en especial respecto de la presentación de la solicitud previa, puede ser un elemento que incluso incentive el uso de los APAs y, en algunos casos, un elemento determinante para

---

<sup>324</sup> De acuerdo con el artículo 23.1 RIS: “La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.”

<sup>325</sup> De ahí la importancia de que la documentación presentada por el contribuyente en el curso de un APA solo pueda ser utilizada respecto de dicho procedimiento, sin que pueda ser empleada por la Administración en procedimientos distintos. Lo anterior se robustece con lo señalado en el párrafo 4.157 de las Directrices de la OCDE: “*Tax administrations also should ensure the confidentiality of trade secrets and other sensitive information and documentation submitted to them in the course of an APA proceeding. Therefore, domestic rules against disclosure should be applied...*”; así como con lo señalado por el artículo 23.1 RIS: “La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo”.

Por otro lado, la OCDE ha señalado que los encuentros preliminares deben ofrecer al contribuyente la posibilidad de discutir cualquier problema relativo a la comunicación y la confidencialidad de la información. *Cfr.* Artículo 29, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

entablar desde el inicio una relación de trabajo efectiva y libre de prejuicios entre Administración y contribuyente y, en consecuencia, para el sano desarrollo del procedimiento, por ejemplo, cuando el contribuyente busque la aplicación retroactiva del APA respecto de ejercicios fiscales que estén siendo sujetos a un procedimiento de comprobación<sup>326</sup>. Posibilitar las actuaciones anónimas abonaría en la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima que, de acuerdo con el Código de buenas prácticas tributarias aprobado por el Foro de Grandes Empresas de la AEAT<sup>327</sup>, debe regir en las relaciones entre la Agencia Tributaria y las empresas.

En todo caso, debería evaluarse la necesidad en la identificación de las personas o entidades que solicitan el acuerdo o, incluso, permitir (mediante disposición expresa en la normativa del IS) la posibilidad de presentar la solicitud previa de forma anónima y conducir los encuentros preliminares sin la identificación del contribuyente, tal como ocurre en la experiencia comparada de países como Canadá<sup>328</sup>, China<sup>329</sup>, Estados Unidos<sup>330</sup> y México<sup>331</sup>, y tal como lo ha recomendado tanto la doctrina especializada<sup>332</sup>, como las Directrices de la OCDE y las Directrices del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE.

En este sentido, las Directrices de la OCDE señalan la posibilidad de que las reuniones preliminares puedan realizarse de forma anónima, siempre y cuando los interesados en obtener el APA aporten información suficiente para que la discusión

---

<sup>326</sup> En el mismo sentido opina BURNS, para quien: “*In cases involving a rollback to years already in examination, an anonymous pre-filing conference allows for the establishment of a working relationship between the taxpayer and the APA program staff, untainted by the pre-conceived notions held by the audit team, at the beginning of a case*”. BURNS, Paul, «Procedural aspects: APAs & other administrative solutions to global documentation requirements», en GREEN, William H. (editor), *U.S. Transfer Pricing Sourcebook*, Estados Unidos, WorldTrade Executive Inc., 2005 p. 113, [https://books.google.es/books/about/U\\_S\\_Transfer\\_Pricing\\_Sourcebook.html?id=rjS6-1LEltYC&redir\\_esc=y](https://books.google.es/books/about/U_S_Transfer_Pricing_Sourcebook.html?id=rjS6-1LEltYC&redir_esc=y). Fecha de consulta: 19 de enero de 2016.

<sup>327</sup> De acuerdo con el artículo 3.1 del Código: “La Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza”. AEAT, *Código de buenas prácticas tributarias*, op. cit., nota 22.

<sup>328</sup> Cfr. Artículo 18, IC 94-4R.

<sup>329</sup> Véase: CHI, Cheng y LEUNG, Ho Yin, «China», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011, p. 264.

<sup>330</sup> Cfr. Artículo 3.02 (5), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>331</sup> Frente a estos países, existen casos como el de Venezuela en donde, además de la identificación de las personas o entidades, exigen la indicación del domicilio fiscal, el número de Registro de Información Fiscal (RIF) y el país de residencia, como requisitos para la presentación de la pre-propuesta. Cfr. Artículo 145, Ley del Impuesto sobre la Renta de la República Bolivariana de Venezuela.

<sup>332</sup> Al respecto véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», op. cit., nota 3, p. 852.



durante el encuentro preliminar resulte significativa<sup>333</sup>.

De manera similar, las Directrices elaboradas por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE también admiten la posibilidad de que los contribuyentes se dirijan de manera anónima a la Administración tributaria durante la fase de actuaciones previas, con la precisión de que: “nada podrá acordarse con carácter vinculante en el anonimato. En cualquier caso, las intenciones del contribuyente deberán quedar relativamente explicitadas en los contactos anónimos, y estos, por tanto, no podrán prolongarse excesivamente”<sup>334</sup>.

Bajo esta idea de que nada puede acordarse con carácter vinculante en el anonimato, países como Alemania e India disponen que si los encuentros preliminares se llevan a cabo sin la identificación del contribuyente, las declaraciones o manifestaciones hechas por la Administración tributaria que vayan más allá de la información sobre cuestiones de procedimiento no serán vinculantes<sup>335</sup>.

Algo similar ocurre en Estados Unidos, cuya legislación establece dos regímenes para la presentación de la consulta previa o memorándum preliminar: uno obligatorio (*mandatory pre-filing memorandum*)<sup>336</sup>, aplicable en los casos antes descritos<sup>337</sup>, en donde el contribuyente está llamado a identificarse previamente, y uno opcional (*optional pre-filing memorandum*)<sup>338</sup>, aplicable al resto de supuestos y que permite la

---

<sup>333</sup> Cfr. Artículo 32, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. La posibilidad de que los encuentros preliminares se lleven a cabo de forma anónima se recoge también en las guías en materia de APAs bilaterales elaboradas por la *Pacific Association of Tax Administrators* (PATA), cuyo artículo 3.2 dispone: “*Pre-filing/prelodgement meetings may be held on an anonymous basis to protect the taxpayer’s identity.*” Cfr. *PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS, «BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)», op. cit.*, nota 28.

<sup>334</sup> Cfr. Artículo 22, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>335</sup> Para el caso alemán véase: TUCHA, Thomas y BREM, Markus, «Germany», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 35. Para el caso de India véase: INCOME TAX DEPARTMENT, “Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs”, India, Tax Payers Information Series, no. 34, p. 32, [http://www.incometaxindia.gov.in/booklets%20%20pamphlets/advance-pricing-agreement-guidance-with-faqs-\(tpi-43\).pdf](http://www.incometaxindia.gov.in/booklets%20%20pamphlets/advance-pricing-agreement-guidance-with-faqs-(tpi-43).pdf). Fecha de consulta: 25 de agosto de 2016; y PATEL, Vispi T. y PRADHAN, Yashodhan D., «India. Advance Pricing Agreement Programme», *op. cit.*, nota 106, p. 23.

<sup>336</sup> Cfr. Artículo 3.02(4), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>337</sup> Esto es: renovación de un APA, obtención de un APA unilateral respecto de operaciones que ameritan un APA bi o multilateral, operaciones sobre licencias y desarrollo de intangibles, reestructuraciones empresariales, etc.

<sup>338</sup> Cfr. Artículo 3.02(5), Rev. Proc. 2015-41.

presentación del memorándum de manera anónima. Sin embargo, en el régimen opcional las declaraciones hechas por la Administración tributaria durante los encuentros preliminares son informales y, por tanto, no vinculantes<sup>339</sup>.

Con base en lo anterior, y contrastando la experiencia de los países anteriormente señalados con el caso español, podría pensarse que toda vez que en España la solicitud previa requiere la identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones materia del APA propuesto, las manifestaciones o declaraciones hechas por la ONFI respecto de la información aportada por el contribuyente durante la fase de actuaciones previas, que vayan más allá de cuestiones meramente informativas sobre el procedimiento, son vinculantes.

Partir de esta idea haría suponer que un contribuyente podría, por ejemplo, reclamar la inadmisión a trámite de su solicitud APA tras haber obtenido de la Administración una respuesta “favorable” en relación a la viabilidad del acuerdo durante la fase de actuaciones previas. No obstante, aceptar esta postura supondría también pasar por alto la finalidad de los encuentros preliminares: permitir al contribuyente una aproximación informal con la Administración tributaria para analizar la conveniencia del APA.

Por lo anterior, en nuestra opinión, que el artículo 21 RIS condicione las actuaciones previas a la identificación de los interesados en obtener el APA se aleja de la noción de informalidad que debe prevalecer en la fase previa del procedimiento e impide propiciar un acercamiento realmente informal con la Administración tributaria<sup>340</sup>.

Quizá lo anterior encuentre explicación en la génesis y evolución legislativa del propio artículo 21.1 RIS, cuyo contenido no ha variado mucho desde la redacción

---

<sup>339</sup> Cfr. Artículo 3.02(9), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>340</sup> En el Derecho comparado, existen jurisdicciones que también prohíben el anonimato durante las actuaciones previas, tal es el caso de China, cuyo programa APA parece ser muy restrictivo. Véase: DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 21 y ss.

original dada por el artículo 18.1 del RIS aprobado por el R.D. 537/1997<sup>341</sup>, que posteriormente pasó a ser el artículo 22.1 del RIS aprobado por el R.D. 1777/2004<sup>342</sup> y que fue reproducido en sus mismos términos en la modificación del RIS aprobado por el R.D. 1793/2008<sup>343</sup>. Es decir, desde su primera reglamentación en 1997, el régimen jurídico de los APAs exige la identificación de los interesados como requisito de la solicitud previa.

Aunque no se deja de reconocer que, en la práctica, la ONFI suele estar abierta a sostener encuentros informales, incluso por teléfono, y sin necesidad de identificarse, creemos que señalar de manera expresa la posibilidad de sostener encuentros preliminares de manera anónima contribuiría a robustecer la confianza en las relaciones con la Administración. El contenido del actual artículo 21.1 RIS parece ya no responder a las necesidades actuales, que exigen de la Administración una actitud proactiva y ágil, alejada de formalismos y enfocada en la consecución de un acuerdo que interese a ambas partes. Sería recomendable entonces establecer la identificación del contribuyente como requisito opcional de la solicitud, o bien, admitir que si bien los encuentros preliminares precisan de la identificación del interesado, es posible mantener una conversación inicial vía telefónica de manera anónima<sup>344</sup>.

---

<sup>341</sup> Artículo 18.1 RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “Los sujetos pasivos que pretendan formular una propuesta de las mencionadas en el artículo 16 de este Reglamento presentarán a la Administración tributaria, con carácter previo, la siguiente documentación:

a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones a las que se refiere la propuesta.  
b) Descripción sucinta de las operaciones a las que se refiere la propuesta.  
c) Descripción sucinta del contenido de la propuesta que se pretende formular.”

<sup>342</sup> Artículo 22.1 RIS aprobado el R.D. 1777/2004 (en vigor hasta el 19 noviembre 2008): “Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.  
b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.  
c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.”

<sup>343</sup> Artículo 22.1 RIS aprobado por el R.D. 1793/2008 (en vigor hasta el 12 de julio de 2015): “Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.  
b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.  
c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.”

<sup>344</sup> En el mismo sentido: HEIJENRATH, Thijs y MEEUWEN, Pim van, «The Netherlands», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 53.

### C. El análisis de la solicitud previa por la Administración tributaria

De acuerdo con el artículo 21.2 RIS, presentada la solicitud previa, la Administración tributaria debe proceder a su análisis y, en todo caso, recabar las aclaraciones que sean pertinentes a fin de comunicar a los interesados la viabilidad o no del acuerdo.

Esto significa que la información contenida en la solicitud previa y, en su caso, las aclaraciones o documentación complementaria o adicional que el contribuyente suministre a requerimiento de la ONFI, debe permitir evaluar la conveniencia en el inicio formal del procedimiento, lo que en principio implica que la Administración tributaria se reserva el derecho de rechazar aquellas solicitudes que no cumplan con los requisitos establecidos o los fines perseguidos por un APA, especialmente tratándose de casos en los que no resulte suficientemente complejo determinar la metodología aplicable o respecto de los que no quepa mucha duda sobre la forma en que el principio de libre competencia debe ser aplicado<sup>345</sup>.

Por tanto, a contrario sensu, cuando los fines y requisitos se cumplan, la Administración debe emprender los esfuerzos que sean necesarios para dar inicio al procedimiento, sugiriendo al contribuyente las modificaciones pertinentes para la presentación formal de su solicitud y dándole oportunidad de discutir el volumen de documentación que debe ser aportada (por ejemplo, la magnitud de los análisis funcionales de las empresas filiales, la selección de comparables, o la necesidad de proceder a análisis de mercado sectoriales y geográficos, etc.)

---

<sup>345</sup> Incluso, la normativa de algunos países recogen estas consideraciones de manera expresa. Así, por ejemplo, en Reino Unido la Administración tributaria está expresamente facultada para rechazar las solicitudes en las que: *“the transfer pricing or branch attribution is insufficiently complex. (For instance where market comparables can be identified without much difficulty and/or a traditional transfer pricing method seems appropriate)”*. Véase: TESHOMÉ, Sarah, «United Kingdom», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 60. Al respecto véase también: HMRC, «Internal Manual INTM469020. Transfer Pricing: Advance Pricing Agreements: Who may apply?», United Kingdom, The National Archives, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm469020.htm>. Fecha de consulta: 16 de enero de 2016. De manera similar, la normativa estadounidense señala en su artículo 3.02(5) Rev. Proc. 2015-41 que: *“...APMA [Advance Pricing and Mutual Agreement program] generally recommends that a pre-filing memorandum be submitted for APA requests that may present novel or complex substantive or procedural issues, and APA requests for which APMA could reasonably have concerns regarding interrelated matters”*.

Pero, ¿cuál es la información que la Administración debe cerciorarse contenga la solicitud previa? En el proceso de decidir la información que deba acompañar a la solicitud formal, el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE señala que: *“el objetivo que deberá marcarse es el logro de un equilibrio entre dos exigencias contrapuestas, a saber, que la administración fiscal disponga de suficiente información para poder examinar debidamente la solicitud y que el contribuyente no se vea obligado a presentar un volumen de información innecesariamente oneroso”*<sup>346</sup>. En este sentido, la doctrina más autorizada<sup>347</sup> ha señalado que el análisis de la solicitud previa por la Administración debe considerar al menos los siguientes aspectos:

- Operaciones cubiertas por el APA
- Metodología de precios de transferencia propuesta
- Ejercicios fiscales cubiertos
- Posibilidad de que el APA sea bilateral
- Posibilidad de dar efectos retroactivos a operaciones similares
- Presumibles situaciones críticas
- Calendario tentativo para aportar la información, negociar y concluir el APA

Una vez agotada la fase preliminar, lo común es que la Administración tributaria instruya el procedimiento, solicitando al contribuyente la presentación formal de la solicitud APA. En otras palabras, analizada la información de la solicitud previa, y siempre que la Administración haya estimado la viabilidad del acuerdo y el contribuyente no retire su propuesta tras las discusiones preliminares, la Administración debe dar inicio formal al procedimiento APA.

Sin embargo, lo anterior nos lleva a plantear dos interrogantes: ¿qué pasaría si la AEAT considera que la solicitud previa cumple perfectamente con todos los requisitos de documentación e información necesarias para iniciar el procedimiento? Y ¿qué plazo existe para resolver sobre la viabilidad del APA y cerrar la fase de actuaciones previas?

---

<sup>346</sup> Cfr. “Apéndice A - Lista de datos que acompañarán normalmente a las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales”, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>347</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 852 y 853; y RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, «Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España», *op. cit.*, nota 313, pp. 18 y 19.

Respecto del primer cuestionamiento, la legislación parece ser omisa, por lo que lo natural sería que la presentación de la solicitud previa constituyera el inicio formal del procedimiento<sup>348</sup>, de modo que la fase de actuaciones previas quedaría cabalmente agotada al adquirir la solicitud previa el carácter de solicitud formal. No obstante, se debe reconocer que la complejidad de los asuntos sobre los que suelen versar los acuerdos previos hace muy difícil pensar en este tipo de supuestos<sup>349</sup>.

Ahora bien, por lo toca al plazo para resolver sobre la viabilidad del APA y dar por terminadas las actuaciones previas, se debe señalar que, a diferencia del artículo 18.2 del RIS aprobado por el R.D. 537/1997<sup>350</sup>, que otorgaba un plazo de 30 días al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT para examinar la documentación previa e informar a los sujetos pasivos respecto de los elementos esenciales del procedimiento, la regulación actual no establece plazos al respecto, cuestión que ha sido rebatida por la doctrina<sup>351</sup> y que lleva a pensar que el tiempo que duran las actuaciones previas varía caso a caso, dependiendo de la complejidad de las operaciones que el contribuyente plantea.

Dado que la normativa no establece plazo alguno, somos de la opinión que la fase de actuaciones previas debe quedar sujeta a un término máximo de seis meses contados a partir de que el contribuyente haya presentado la solicitud previa ante la ONFI<sup>352</sup>, por ser este lapso de seis meses el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios que no disponen de períodos propios de solución expresa, de

---

<sup>348</sup> Esta situación es convalidada por las Directrices de la OCDE, que contemplan la posibilidad de que la presentación de la solicitud previa durante la fase de encuentros preliminares constituya en realidad la formalización de la solicitud del APA. Así, en términos del artículo 32 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: *“The form of any meetings should be agreed between the parties and a preliminary meeting may range from an informal discussion to a formal presentation...”*.

<sup>349</sup> No olvidemos que se trata de un procedimiento de cooperación mutua entre Administración y contribuyente, por lo que, en la mayoría de los casos, serán necesarias más de una reunión para determinar la viabilidad del APA. Véase: RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, «Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España», *op. cit.*, nota 313, p. 19.

<sup>350</sup> Artículo 18.2 RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “La Administración tributaria dispondrá de un plazo de treinta días para examinar la documentación a que se refiere el apartado anterior e informar a los sujetos pasivos, tomando en consideración las circunstancias específicas de la propuesta que pretendan formular, de los elementos esenciales del procedimiento y de sus efectos.”

<sup>351</sup> Véase: LÓPEZ DE HARO, R., ORTEGA CALLE, M. y MONTES URDÍN, J., «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 91, p. 573.

<sup>352</sup> En el mismo sentido: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia...», *op. cit.*, nota 86, p. 109.

conformidad con el artículo 104.1 LGT<sup>353</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe recordar que en el ámbito de la Unión Europea se ha establecido que la Administración tributaria debe “indicar con claridad *lo antes posible* si es o no probable que se admita la solicitud formal que vaya a presentar después el contribuyente”<sup>354</sup>, de modo que, aunque no haya un plazo límite sugerido para cerrar la fase previa del procedimiento, esta no puede eternizarse en detrimento del contribuyente.

Consideramos que establecer un plazo para que la Administración se pronuncie sobre la conveniencia del acuerdo –como se puede ver en las legislaciones de países como Venezuela y Vietnam–<sup>355</sup>, si bien podría constituir una garantía de seguridad jurídica a favor del contribuyente, también podría poner en riesgo la eficacia del procedimiento en aquellos casos que por su volumen y complejidad demanden una mayor carga de tiempo por parte de la Administración.

Al respecto, resulta de interés destacar el caso de Canadá, cuya legislación dispone expresamente que los encuentros preliminares no deben tomar más de 180 días contados a partir de la conclusión del primer año fiscal que se pretende cubra el APA, señalando que si no se han completado para esa fecha, el acuerdo no cubrirá las

---

<sup>353</sup> Artículo 104.1 LGT: “El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.  
b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.”

<sup>354</sup> Cfr. Artículo 23, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>355</sup> Los programas APA de Venezuela y Vietnam establecen –como lo establecía también en España el entonces artículo 18.2 RIS aprobado por el R.D. 537/1997–, un plazo de 30 días contados a partir de la presentación de la pre-propuesta para que la Administración se pronuncie sobre la viabilidad del acuerdo. Véase: THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietnam. The Advance Pricing Agreement Regime», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, noviembre-diciembre, 2013, p. 433; y CURIEL GARCÍA, Moisés y CRUZ, Fernando, «Venezuela», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 66. En el caso venezolano se establece incluso un supuesto de resolución positiva presunta ante el silencio de la Administración, que habilita a los interesados a presentar formalmente la solicitud APA. De conformidad con el último párrafo del artículo 145 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: “Una vez transcurridos los treinta (30) días hábiles, si la Administración Tributaria no ha informado aún sobre el procedimiento, los sujetos pasivos podrán presentar la propuesta.”

transacciones previstas para ese primer año<sup>356</sup>. Los términos en que la disposición está redactada sugieren que el elemento temporal se ha establecido para incitar a ambas partes, contribuyente y Administración, a trabajar de manera ágil y coordinada durante las actuaciones previas. Creemos que introducir una medida similar pudiera resultar de utilidad para asegurar la rapidez y eficacia del procedimiento en el caso de España.

### III. EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO APA

El procedimiento APA se inicia formalmente con la presentación de la solicitud ante la Administración tributaria por parte de las personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, la cual debe comprender todas las cuestiones abordadas durante la fase de actuaciones previas y, en todo caso, acompañarse de una propuesta fundamentada en el principio de libre competencia, con la descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado<sup>357</sup>.

Tratándose de APAs bi o multilaterales, el contribuyente puede presentar la solicitud de acuerdo ante su Administración fiscal de residencia, para que sea esta quien coordine la tramitación y negociación del APA con las Administraciones tributarias implicadas, o bien, presentar una solicitud APA ante la autoridad competente de cada una de las Administraciones involucradas.

No obstante, conviene mencionar que, además de por solicitud expresa del contribuyente, en algunas ocasiones el procedimiento APA también puede iniciarse por la Administración tributaria, previa consentimiento del contribuyente. Tratándose de APAs unilaterales, esta vía se prevé en la experiencia comparada de países como Estados Unidos y Australia, en donde la Administración puede informar al

---

<sup>356</sup> Artículo 17, Circular Informativa 94-4R: “*The prefilling meeting(s) should be held within 180 days after the end of the first taxation year that is to be covered by the APA. If they are not completed by that date, the APA will usually not cover transactions of that first taxation year.*”

<sup>357</sup> De acuerdo las Directrices de la OCDE: “...the associated enterprises ordinarily would be expected to provide the tax administrations with the methodology that they consider most reasonable under the particular facts and circumstances. The associated enterprises also should submit documentation supporting the reasonableness of their proposal, which would include, for example, data relating to the industry, markets, and countries to be covered by the agreement. In addition, the associated enterprises may identify uncontrolled businesses that are comparable or similar to the associated enterprises’ businesses in terms of the economic activities performed and the transfer pricing conditions, e.g. economic costs and risks incurred, and perform a functional analysis...”. Párrafo 4.133, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.



contribuyente su intención de celebrar un APA en lugar de iniciar un procedimiento de comprobación inspectora. Tratándose de APAs bi y multilaterales, esta vía se lleva a cabo a través del procedimiento amistoso (MAP, por sus siglas en inglés) cuando existe un Convenio para Evitar la Doble Imposición, o a través de la vía diplomática, en caso de no haberlo.

Dicho lo anterior, una vez que la Administración tributaria recibe la solicitud, debe hacer lo necesario para comunicar lo antes posible al contribuyente la admisión a trámite de su solicitud y, en caso de que sea preciso, requerir la documentación complementaria que sea necesaria para evaluar el APA y adoptar la posición que corresponda. Por su parte, el contribuyente debe facilitar toda la información que sea pertinente para que la Administración examine la solicitud y la metodología que vaya a utilizarse para calcular el precio de libre competencia<sup>358</sup>.

Cabe mencionar que la solicitud no tiene por qué alcanzar a todas las operaciones vinculadas, ni a todas las entidades asociadas, sino que es posible delimitar las operaciones y entidades que cubrirá el APA. En la mayoría de las jurisdicciones APA, el contribuyente tiene libertad para circunscribir el acuerdo a las operaciones que estime conflictivas o de valoración compleja o respecto de las cuales requiera una mayor seguridad jurídica<sup>359</sup>. Esta es la regla que sigue el caso español y lo que recomiendan las Directrices de la OCDE<sup>360</sup>. De este punto de vista, los APAs pueden dar lugar a un régimen dual de operaciones: aquellas cubiertas por el acuerdo y aquellas al margen del acuerdo.

De acuerdo con algún sector de la doctrina<sup>361</sup>, el APA debería poder abarcar, incluso, otras cuestiones subsidiarias siempre que tengan relevancia y conexión con las cuestiones principales que sustentan el núcleo fundamental del APA (tales como

---

<sup>358</sup> Cfr. Artículos 26, 27 y 28, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>359</sup> Aunque cabe señalar que en algunas jurisdicciones, como en Países Bajos, se exige al contribuyente añadir en su solicitud una breve explicación de por qué no se han incluido todas las transacciones de los contribuyentes involucrados. Cfr. Artículo 6, inciso a, Decisión DGB 2014/3095.

<sup>360</sup> Conforme al párrafo 4.136 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: “*An APA may cover all of the transfer pricing issues of a taxpayer (as is preferred by some countries) or may provide a flexibility to the taxpayer to limit the APA request to specified affiliates and intercompany transactions*”.

<sup>361</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 847.

métodos contables, requerimientos de información, localización de ingresos obtenidos y gastos realizados, la porción de pérdidas y ganancias que debe atribuirse a cada empresa involucrada, la imputación de gastos generales de administración a cada una de las unidades económicas, etc.).

No obstante, esta libertad para definir el ámbito de operaciones del APA es menor en el caso de Estados Unidos, donde la Administración tiene facultad para incrementar o reducir el universo de operaciones que cubrirá el acuerdo; teniendo facultad incluso para condicionar la aceptación formal de la solicitud APA a la inclusión de determinadas operaciones (por ejemplo, las operaciones de ejercicios fiscales anteriores que guarden similitud con las operaciones propuestas por el contribuyente en sus solicitud)<sup>362</sup>.

Por otro lado, respecto al plazo de presentación de la solicitud APA, en el ámbito de la Unión Europea se recomienda presentarla con la máxima antelación posible al periodo que se pretenda sujetar al acuerdo y, en todo caso, poco tiempo después de las diligencias informales que hayan tenido lugar<sup>363</sup>. Por tanto, es responsabilidad del interesado cerciorarse de que la solicitud, debidamente cumplimentada, se presente oportunamente ante la autoridad competente, para que esta, por su parte, instruya el procedimiento, evalúe la solicitud y la metodología propuesta y, en su caso, fije las fechas para la negociación del acuerdo.

Sobre este punto conviene señalar que algunas jurisdicciones establecen un plazo específico para la presentación de la solicitud formal por parte del contribuyente. Estos plazos van desde treinta días contados a partir de la conclusión de la fase de actuaciones previas (por ejemplo, en Grecia)<sup>364</sup> o hasta tres meses contados a partir de la notificación de viabilidad del APA por parte de la Administración (por ejemplo, en los

---

<sup>362</sup> Véase: HOROWITZ, Mark y MARTIN, Mark R., «Update to IRS APA procedures: review and commentary», *op. cit.*, nota 104, p. 15.

<sup>363</sup> Artículo 26, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>364</sup> Véase: PERROU, Katerina, «Greece. APA Guidance released by tax authorities», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, no. 2, marzo-abril, 2015, p. 117.

casos de China y Vietnam)<sup>365</sup>.

A diferencia de las jurisdicciones mencionadas, la normativa española no establece un plazo específico para la presentación formal de la solicitud APA por parte del contribuyente, en contraste con el primer programa APA desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 537/1997, que establecía un plazo de 30 días siguientes a la presentación de la consulta previa para la presentación de la solicitud APA<sup>366</sup>. Pese a ello, consideramos que en este caso la ausencia de plazos en el procedimiento APA puede contribuir a garantizar la eficacia del mismo, en el entendido de que el contribuyente puede disponer de un plazo razonablemente flexible, determinable en función de las circunstancias concretas, para preparar la solicitud formal del acuerdo en los mejores términos posibles.

Por otro lado, recibida la propuesta, la Administración tributaria debe ponerse en contacto con el contribuyente para discutir, con base en la documentación aportada en la solicitud, las cuestiones preliminares del APA y la forma en que se llevará a cabo la negociación y evaluación de la propuesta.

A este respecto, se debe mencionar que muchas veces, en la práctica, la fase de instrucción llega a coincidir parcialmente en tiempo con la de negociación, sin necesidad de que la primera haya concluido para iniciar la segunda<sup>367</sup>. De hecho, en el ámbito de la UE se recomienda que las negociaciones se inicien antes de la finalización de la fase de instrucción<sup>368</sup>, lo cual permite a cada Administración conocer la posición preliminar de las Administraciones involucradas, fijar un calendario provisional e, incluso, solicitar información adicional de forma conjunta.

---

<sup>365</sup> Véase: DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», *op. cit.*, nota 340, p. 21; y THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietnam. The Advance Pricing Agreement Regime», *op. cit.*, nota 355, p. 433.

<sup>366</sup> Artículo 19.1 RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “Una vez concluido el trámite a que se refiere el artículo anterior [la presentación de la consulta previa], o transcurridos los treinta días sin haberse facilitado la información, los sujetos pasivos podrán presentar la propuesta...”.

<sup>367</sup> Véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 545.

<sup>368</sup> *Cfr.* Artículo 30, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

## **1. Requisitos de documentación de la solicitud APA en el contexto internacional**

El aspecto más importante de la solicitud es, sin duda, el relacionado con los requisitos de documentación e información, cuestión que analizaremos enseguida partiendo del contexto internacional –repasando los esfuerzos en el ámbito de la OCDE, de la Unión Europea y del ámbito extracomunitario–, para más adelante profundizar en el ordenamiento jurídico español.

La justificación documental de los precios de transferencia no sólo incide en la obtención de un APA, sino, en general, en la política de precios de transferencia que adoptan las empresas, por lo que, en alguna medida, nos adentramos en un tema que rebasa nuestro objeto de estudio y sobre el que aún no parece haber consenso (si examinamos los diferentes ordenamientos nacionales, percibiremos la falta de homogeneidad respecto de las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia), aunque se debe reconocer que, tal vez por esta falta de uniformidad, la tendencia internacional apunta hacia la armonización de las obligaciones de documentación, lo que se corrobora con los esfuerzos emprendidos por BEPS.

No obstante lo anterior, en los siguientes apartados nos enfocaremos exclusivamente a los requisitos de documentación que están estrechamente ligados a la búsqueda de un APA para, posteriormente, realizar el análisis respectivo a partir de la normativa española.

### **A. Esfuerzos en el ámbito de la OCDE**

#### *a. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*

Casi todas las jurisdicciones APA, incluyendo las que pertenecen a las OCDE, regulan con un alto nivel de detalle la documentación a presentar por el interesado al momento de cumplimentar formalmente su solicitud APA, al grado que algún sector de la doctrina opina que el principal inconveniente del procedimiento es el gran volumen

de información que las Administraciones fiscales solicitan al contribuyente<sup>369</sup>, lo que podría llevar a pensar que el cúmulo de documentación exigido para solicitar un APA es equiparable al que es solicitado en una auditoría de precios de transferencia.

Sobre este punto, las Directrices de la OCDE señalan que la información que se solicita en el curso de un APA no debe ser, en principio, más onerosa que aquella que se requiere en el curso de una actuación inspectora<sup>370</sup>. Por tanto, la documentación que el contribuyente es llamado a entregar para obtener un APA debe ser solo la necesaria para que la Administración tributaria pueda pronunciarse al respecto, de modo que la cantidad de información dependerá de los hechos y circunstancias específicas de cada caso.

En consecuencia, las Administraciones tributarias deben velar porque la documentación exigida durante el procedimiento no resulte innecesariamente gravosa y no se impongan a los contribuyentes exigencias que vayan más allá de las estrictamente necesarias para su aplicación<sup>371</sup>. En todo caso, señala la OCDE<sup>372</sup>, es necesario que las Administraciones tributarias reconozcan que:

- La información y acceso a datos comparables es limitada
- No todos los contribuyentes disponen de los medios suficientes para realizar un análisis a profundidad del mercado; y

---

<sup>369</sup> Véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 540.

<sup>370</sup> De acuerdo con el párrafo 4.154 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: “...an APA might seek more detailed industry and taxpayer specific information than would be requested in a transfer pricing examination. In principle, this should not be the case and the documentation required for an APA should not be more onerous than for an examination, except for the fact that in an APA the tax administration will need to have details of predictions and the basis for those predictions, which may not be central issues in a transfer pricing examination that focuses on completed transactions. In fact, an APA should seek to limit the documentation, as discussed above, and focus the documentation more closely on the issues in light of the taxpayer’s business practices...”. Esta idea se recoge también en las guías en materia de APAs bilaterales elaboradas por la *Pacific Association of Tax Administrators* (PATA), cuyo artículo 5.4 dispone: “The documentation required for a BAPA [Bilateral Advance Pricing Agreements] should not be more onerous than that required for an examination...” Véase: PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS, «BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)», *op. cit.*, nota 28.

<sup>371</sup> Cfr. Párrafo 4.155, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

<sup>372</sup> Cfr. Párrafo 4.154, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

- Solamente las sociedades matrices pueden estar perfectamente informadas sobre la política de determinación de precios del grupo

Así, las Directrices de la OCDE parecen otorgar un margen más o menos amplio de actuación a las Administraciones al momento de establecer en sus normativas internas los requisitos que consideren pertinentes para la obtención de un APA, bastando con que la información exigida al contribuyente sea la estrictamente necesaria para evaluar la viabilidad del acuerdo. No obstante, como se verá enseguida, en el ámbito de la OCDE también se han emprendido esfuerzos para proponer unos mínimos indispensables respecto de los requisitos para la obtención de un APA.

b. *Propuesta OCDE: Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach—2011*

En junio de 2011 el Secretariado de la OCDE presentó la propuesta denominada: *Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach—*, para la redacción de legislación en materia de precios de transferencia, con el objetivo de proporcionar una propuesta de estructura y contenido para los países que desarrollan programas APA. Si bien dicha propuesta tiene fines estrictamente ilustrativos, vale la pena mencionar los documentos que, de acuerdo con la propuesta, deben adjuntarse a la solicitud de todo APA. Estos documentos son<sup>373</sup>:

- Una descripción de la actividad del contribuyente, de sus operaciones vinculadas, así como la duración y el campo de aplicación del APA;
- Una propuesta para la determinación de los precios de transferencia de las operaciones objeto del acuerdo, fundamentada en el principio de libre competencia. Esta propuesta debe describir los factores de comparabilidad considerados relevantes en función de las circunstancias del caso, la selección de la metodología más apropiada para el caso en cuestión, así como las hipótesis claves relativas a los eventos futuros en que se basa la propuesta (asunciones críticas);
- La identificación del país o países que el contribuyente desearía participasen en el acuerdo; y

---

<sup>373</sup> Cfr. Artículo 10.2, OCDE, “Transfer Pricing Legislation – A suggested approach”, *op. cit.*, nota 19.

- Cualquier otra información que la Administración tributaria pueda solicitar en virtud de sus atribuciones.

Como puede verse, la propuesta de la OCDE no reduce el ámbito de actuación de las Administraciones tributarias en el establecimiento de los requisitos necesarios para solicitar un APA –tan es así que el último requisito “cualquier otra información que la Administración tributaria pueda solicitar en virtud de sus atribuciones”, convierte en *numerus apertus* la documentación que puede ser exigida al contribuyente–, pero sí se muestra la intención de establecer un mínimo indispensable de información para la presentación de cualquier solicitud APA.

#### c. *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, cabe señalar que la OCDE, como parte del proyecto BEPS, ha definido una serie de estándares de documentación que las multinacionales deben proporcionar a las Administraciones tributarias acerca de sus operaciones y políticas en materia de precios de transferencia. Si bien no hay en estos estándares referencia expresa a los requisitos de las solicitudes APA, su aplicación práctica resultará esencial para cumplir con las obligaciones de documentación que exige la obtención de un APA<sup>374</sup>, razón por la que consideramos necesario hacer un análisis al respecto.

Pues bien, en septiembre de 2014, como parte de la acción 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) del Plan de Acción BEPS, la OCDE emitió algunas orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia, contenidas en el documento denominado *Guidance on Transfer Pricing*

---

<sup>374</sup> De acuerdo con el artículo 7 del *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* de la OCDE: “La documentación sobre precios de transferencia, al exigir a los contribuyentes que articulen unas posiciones convincentes, coherentes y fundamentadas en materia de precios de transferencia, puede contribuir a crear una cultura de cumplimiento. Una documentación bien elaborada ofrecerá a las administraciones tributarias ciertas garantías de que el contribuyente ha analizado las posiciones que hace constar en las declaraciones de impuestos, ha tomado en consideración los datos comparables disponibles y ha llegado a unas posiciones coherentes en materia de precios de transferencia.”

De acuerdo con estas orientaciones, los grupos multinacionales deben facilitar dicha información en tres documentos: un *Country-by-Country reporting* (“informe país por país”)<sup>376</sup>, un *master file* (“archivo maestro”) y un *local file* (“archivo local”). Para efectos de nuestro análisis interesa destacar solo los dos últimos documentos<sup>377</sup>, pues, como se verá más adelante, la regulación española exige que la solicitud APA se acompañe, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 RIS, cuyo contenido coincide con la que debe consignarse en el *master file* y en el *local file*, respectivamente.

En principio, tanto la integración del *master file* como la del *local file* no debiera suponer nuevas cargas en materia documentación sobre precios de transferencia. En ambos casos las orientaciones de la OCDE señalan que cuando un requisito pueda satisfacerse plenamente mediante la remisión a otro documento existente, bastará dicha remisión para tener por satisfecho el requisito en cuestión<sup>378</sup>. Por tanto, el cumplimiento cabal de las obligaciones de documentación a que hacen referencia los artículos 15 y 16 RIS garantiza, en gran medida, la integración del *master file* y del *local file*.

### ***El master file***

El *master file* es una visión general del negocio del grupo multinacional, en

---

<sup>375</sup> Cfr. OCDE, «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting», *op. cit.*, nota 24.

<sup>376</sup> De manera general, el *Country-by-Country reporting* (CbCr) consiste en un informe que las sociedades matrices de grupos cuya facturación sea de al menos 750 millones de euros están obligadas a presentar en su Estado de residencia. Dicho informe debe contener: la información país por país relativa a las jurisdicciones en las que opera, los ingresos y beneficios que en ellas se obtiene, las entidades de esa jurisdicción, con información sobre su capital, o los establecimientos permanentes, los empleados, los activos, e impuestos pagados o diferidos en cada una de ellas o la actividad ahí desarrollada. Para un análisis sobre el CbCr se recomienda: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, «La información país por país («Country-by-Country reporting»), la interacción con el Derecho de la Unión Europea y su utilización como instrumento de política tributaria: Algunas reflexiones», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.

<sup>377</sup> Respecto del informe país por país, si bien las orientaciones de la OCDE señalan (artículo 25) que: “será de utilidad a la hora de evaluar con carácter global el riesgo de precios de transferencia”, reconocen que “no sustituye a un análisis detallado de precios de transferencia de operaciones y precios concretos, realizado sobre la base de un análisis completo funcional y de comparabilidad” y agregan que: “La información que consta en el informe país por país no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia son o no adecuados.”

<sup>378</sup> Cfr. Artículos 18 y 22, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*.



particular de sus actividades económicas a escala mundial, de sus políticas generales en materia de precios de transferencia y del reparto de sus beneficios y actividades económicas a nivel mundial<sup>379</sup>. El *master file* tiene por objeto proporcionar una visión general de alto nivel con el fin de ubicar las prácticas de precios de transferencia del grupo multinacional en su contexto mundial económico, legal, financiero y fiscal.

En el *master file* debe consignarse la información del grupo relativa a su: 1) estructura organizativa; 2) negocios; 3) intangibles; 4) actividades financieras intragrupo, y 5) posiciones financieras y fiscales, tal como se desglosa en el siguiente cuadro:

<b>Cuadro 11. Obligaciones de documentación: El <i>master file</i></b>	
Estructura organizativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organigrama de ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital del grupo, así como la localización geográfica de las entidades operativas.</li> </ul>
Descripción del negocio o negocios de la EMN	<p>Descripción general por escrito del negocio de la EMN, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Principales factores impulsores de los beneficios empresariales.</li> <li>• Descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de facturación, así como cualesquiera otros productos o servicios que representen más del 5% de la cifra de negocios<sup>380</sup> del grupo (puede presentarse en forma de gráfico o diagrama).</li> <li>• Lista y breve descripción de los acuerdos significativos de prestación de servicios entre miembros del grupo multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo (I+D), en particular una descripción de las capacidades de los principales centros que presten servicios significativos y de las políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costes de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo.</li> <li>• Descripción de los principales mercados geográficos de los productos y servicios del grupo</li> <li>• Breve análisis funcional por escrito en el que se expongan las principales contribuciones a la creación de valor por cada una de las entidades del grupo (funciones desempeñadas, riesgos sustanciales asumidos y activos significativos utilizados).</li> <li>• Descripción de las principales operaciones de reestructuración empresarial, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.</li> </ul>
Intangibles de la EMN	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción general de la estrategia global de la EMN en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I+D y la ubicación de la dirección de I+D.</li> <li>• Lista de intangibles del grupo que sean significativos a efectos de precios de transferencia, así como las entidades que sean sus propietarios legales.</li> <li>• Listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de</li> </ul>

<sup>379</sup> Cfr. Artículo 18, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*.

<sup>380</sup> Cfr. Artículo 101 LIS.

	<p>costes, los acuerdos de servicios de investigación y los acuerdos sobre licencias.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I+D e intangibles.</li> <li>• Descripción general de transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.</li> </ul>
Actividades financieras intragrupo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción general del modo en que se financia el grupo, en particular los acuerdos significativos de financiación con entidades prestamistas no asociadas.</li> <li>• Identificación de los miembros del grupo que desempeñen una función de financiación centralizada, con indicación del país de constitución y la sede de la dirección efectiva de dichas entidades.</li> <li>• Descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en lo que respecta a los acuerdos de financiación entre empresas asociadas.</li> </ul>
Posiciones financieras y fiscales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estados financieros anuales consolidados de la EMN correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, si hubieran sido formulados por otras razones a efectos de información financiera, regulatorios, gestión interna, tributarios u otros fines.</li> <li>• Lista y descripción breve de APAs unilaterales del grupo u otros acuerdos previos entre Administración y contribuyente relativos a la asignación de beneficios entre países.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir del *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*

Como se verá, la información que debe consignarse en el *master file* coincide con la señalada por el artículo 15 RIS, relativa a la documentación del grupo al que pertenece el contribuyente y que debe acompañarse a la solicitud APA.

### ***El local file***

A diferencia del *master file* que, como se ha dicho, presenta una visión general del negocio, el *local file* refleja información más detallada sobre operaciones intragrupo en específico, de modo que complementa al *master file* y contribuye a garantizar el cumplimiento por el contribuyente del principio de plena competencia en sus posiciones significativas de precios de transferencia en una jurisdicción determinada<sup>381</sup>.

El *local file* comprende: 1) datos sobre la entidad local, 2) un análisis de comparabilidad y la selección y aplicación del método de precios de transferencia más apropiado, y 3) datos financieros de operaciones específicas; tal como se muestra en el

<sup>381</sup> Artículo 22, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*.

siguiente cuadro:

<b>Cuadro 12. Obligaciones de documentación: El <i>local file</i></b>	
Entidad local	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción de la estructura de gestión de la entidad local, gráfico de la organización local e indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección local y los países en que dichas personas tienen sus oficinas principales.</li> <li>• Descripción detallada de las actividades y estrategia de negocio de la entidad local, indicando si ha participado o se ha visto afectada por reestructuraciones empresariales o transmisiones de intangibles en el año en curso o en el año inmediato anterior, así como una explicación de los aspectos de tales operaciones que afectan a la entidad local.</li> <li>• Principales competidores.</li> </ul>
Operaciones vinculadas	<p>Por cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, se debe facilitar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción de las operaciones vinculadas fundamentales (adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias de activos intangibles, etc.) y el contexto en el que dichas operaciones tienen lugar.</li> <li>• Importe de los pagos y cobros intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, etc.), desglosados por jurisdicción fiscal del pagador o beneficiario extranjero.</li> <li>• Identificación de las empresas asociadas participantes en cada categoría de operaciones vinculadas y la relación existente entre ellas.</li> <li>• Copias de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la entidad local.</li> <li>• Análisis funcional y de comparabilidad detallado sobre el contribuyente y las empresas asociadas pertinentes para cada categoría documentada de operaciones vinculadas, incluyendo los cambios habidos con respecto a años anteriores.<sup>382</sup></li> <li>• Indicación del método de precios de transferencia más adecuado para la categoría de operación y las razones para seleccionar dicho método.</li> <li>• Indicación de la empresa asociada seleccionada como parte analizada, si procede, y una explicación de los motivos de dicha elección.</li> <li>• Resumen de las hipótesis sustanciales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia.</li> <li>• Si procede, explicación de los motivos de realizar un análisis plurianual.</li> <li>• Lista y descripción de una selección de operaciones no vinculadas comparables (internas o externas), en su caso, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes que hayan servido de base para el análisis de precios de transferencia, así como una descripción de la metodología para la búsqueda de comparables y de la fuente de la que procede dicha información.</li> <li>• Descripción de cualesquiera ajustes de comparabilidad efectuados, indicando si tales ajustes se han practicado sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones no vinculadas comparables o sobre ambos elementos.</li> </ul>

<sup>382</sup> De acuerdo con las orientaciones de la OCDE (Anexo II del capítulo V: Documentación sobre precios de transferencia – Archivo local): “En la medida en que este análisis funcional reproduzca información contenida en el archivo maestro, bastará remitirse al archivo maestro”.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exposición de las razones por las que se concluye que el precio de las operaciones en cuestión respeta el principio de plena competencia conforme al método de precios de transferencia elegido.</li> <li>• Resumen de la información financiera utilizada para aplicar la metodología de precios de transferencia.</li> <li>• Copia de los APAs existentes (unilaterales y multilaterales), así como de otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas antes descritas.</li> </ul>
Información financiera	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estados financieros anuales de la entidad local correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate. Si existen estados financieros auditados, deberán presentarse. En caso contrario, aportarse los actuales sin auditar.</li> <li>• Apéndices informativos y de asignaciones que muestren cómo los datos financieros utilizados para aplicar el método de precios de transferencia están relacionados con los estados financieros.</li> <li>• Apéndices resumen con los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y las fuentes de las que proceden esos datos.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir del *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*

Como se observa, el *local file* se centra en información clave para analizar los precios de transferencia en las operaciones entre una empresa vinculada local y las vinculadas de otros países. La información a consignarse en el *local file* es coincidente con la establecida por el artículo 16 RIS, relativa a la documentación específica del contribuyente y que, al igual que la del *master file*, debe acompañarse a la solicitud APA.

## B. Esfuerzos en el ámbito de la Unión Europea

### a. Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la UE

El Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los Precios de Transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea<sup>383</sup> fue aprobado por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia en junio de 2006 con el objetivo de estandarizar, dentro del marco territorial de los Estados que integran la UE, la documentación mínima que permita a la Administración efectuar un análisis general

<sup>383</sup> Véase: CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, «Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)», *op. cit.*, nota 23.

sobre la política de precios de transferencia de una o varias entidades. Como se indicó anteriormente, el Código de Conducta constituye un antecedente directo del RIS aprobado por el R.D. 1793/2008, que recogió casi en sus mismos términos los requisitos de documentación contemplados por el código europeo.

El Código de Conducta está formado por dos bloques de documentación. El primero, denominado “*masterfile*”, refiere a documentación relativa al grupo, mientras que el segundo bloque, denominado “*country specific*”, recoge la documentación relativa a la empresa considerada en lo individual, situada en cada Estado<sup>384</sup>. El *masterfile* se compone de la siguiente documentación:

- Descripción general del negocio y de su estrategia, prestando una particular atención a los cambios respecto de años precedentes.
- Descripción general de la estructura legal, organizativa y operativa.
- Identificación de todas las entidades asociadas que participen en las transacciones del grupo (en particular, las transmisiones de activos intangibles, servicios, y activos financieros).
- Descripción de las funciones, riesgos y los cambios en estos, respecto de años precedentes.
- Política de precios de transferencia seguida por el grupo multinacional.
- Descripción de los acuerdos de reparto de costes entre las empresas vinculadas.
- Compromiso de facilitar la información adicional que sea requerida en un plazo razonable de tiempo.

Por su parte, el “*country specific*” contiene la misma información que el “*masterfile*” pero referida a las transacciones que tienen lugar en ese Estado miembro. Además, incluye un análisis de comparabilidad, con la descripción de los bienes transmitidos, un análisis funcional, los términos contractuales, circunstancias económicas relevantes y la estrategia empresarial.

---

<sup>384</sup> Para un análisis más profuso respecto de los trabajos del FCPT, véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «El Foro sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, España, ICE, no. 825, septiembre-octubre, 2005; CORNEJO PÉREZ, Alberto, «El Foro conjunto de precios de transferencia», *Cuadernos de Formación*, Madrid, IEF, no. 04/07, vol. 3, 2007; y GOLMAYO ALONSO, Lourdes, «El Foro de Precios de Transferencia de la Unión Europea. Trabajos en curso y expectativas. Posición española», *Cuadernos de Formación*, Madrid, IEF, no. 26/08, vol. 6, 2008.

Como se puede ver, la documentación exigida por ambos bloques de documentación (*masterfile* y *country specific*) refleja, en gran medida, la información que deben contener los informes propuestos por la OCDE a que hemos hecho referencia, relativa a la estructura organizativa el grupo, estrategia y modelo de negocio, intangibles, actividades financieras, política de precios de transferencia, análisis de comparabilidad y análisis funcional. En este sentido, es fácil advertir el importante impacto que el Código de Conducta sobre precios de transferencia de la UE tuvo en la elaboración del *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* de la OCDE.

*b. Directrices APA del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea*

En el análisis de la documentación exigida para la obtención de un APA, tienen un lugar significativo las Directrices elaboradas por el FCPT de la UE en materia de APAs, las cuales, como se ha dicho, constituyen un parámetro de gran utilidad para el diseño de programas APA y se encuentran contenidas en la denominada “*Comunicación de la Comisión del Consejo, Parlamento Europeo y Consejo Europeo Económico y Social sobre el Trabajo del FCPT en el ámbito de prevención y resolución de conflictos; así como las Directrices sobre los Acuerdos Previos de Valoración en la UE de 26 de febrero de 2007*”, aprobada por el ECOFIN en junio de 2007.

De acuerdo con estas Directrices<sup>385</sup>, la documentación aplicada en la UE a los precios de transferencia (como la que establece el Código de Conducta a través de los bloques de documentación antes referidos) es de utilidad para la presentación de una solicitud APA, de modo que basta completar dicha información con algún documento o informe relativo al método de precios de transferencia en que se base la solicitud APA para que esta sea recibida por la Administración tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, las Directrices dejan claro que, si bien los requisitos documentales no deben resultar excesivamente onerosos para el contribuyente, deben ser los suficientes para permitir a las Administraciones evaluar plenamente, con la

---

<sup>385</sup> Cfr. Artículo 18, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

información recibida, las transacciones que pretenden incluirse en el acuerdo<sup>386</sup>. Así, la información que normalmente debe acompañar a las solicitudes APA es la siguiente<sup>387</sup>:

Cuadro 13. Requisitos de la solicitud APA en el ámbito europeo
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre y dirección de las empresas asociadas que vayan a participar.</li> <li>• Organigrama que muestre a todas las entidades relacionadas con la actividad de las empresas participantes.</li> <li>• Análisis de las tendencias de la industria y del mercado que se prevea vayan a afectar a la actividad considerada. En su caso, también estudios financieros o de mercado sobre el sector en los que se apoye esa previsión. Asimismo, una exposición general de la estrategia empresarial que se prevea utilizar durante el periodo cubierto por el APA, así como de la estrategia aplicada en periodos anteriores cuando esta haya sido diferente<sup>388</sup>.</li> <li>• Periodo deseado para la aplicación del APA y, en su caso, para la retroactividad de sus efectos<sup>389</sup>.</li> <li>• Análisis funcional, el cual debe contener una descripción de<sup>390</sup>: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las actividades y funciones relacionadas con las transacciones cubiertas por el APA (investigación y desarrollo, fabricación, distribución, comercialización, tipo de servicio prestado, etc.), así como el valor económico y de empresa de dichas actividades</li> <li>- Los riesgos que asuma la entidad respecto a las transacciones incluidas en el APA (riesgos tecnológicos, crediticos y jurídicos o relacionados con el producto, la obsolescencia, el mercado el cambio de divisas).</li> <li>- Los activos empleados, es decir, el tipo y volumen de capital circulante y de activos tangibles e intangibles que se utilicen en el APA<sup>391</sup>.</li> </ul> </li> </ul>

<sup>386</sup> Cfr. Artículo 18, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>387</sup> Cfr. Apéndices “A - Lista de datos que acompañarán normalmente a las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales” y “B – Análisis funcional” de las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea. El artículo 27 de las Directrices aclara que: “los datos que contemplan esos apéndices no representan necesariamente un mínimo ni tampoco un máximo, [por lo que] la información concreta que deba acompañar a una solicitud formal se determinará en función de cada caso.”

<sup>388</sup> De acuerdo con las Directrices: “en dicha exposición se podrán incluir elementos muy diversos (proyecciones manejadas en la planificación del futuro, presupuestos de gestión, información sobre la evolución empresarial prevista y sobre las estrategias de competencia, comercialización, producción o I+D, etc.), así como datos sobre las personas o entidades que tengan la facultad y la responsabilidad de elaborar y dictar la estrategia empresarial.” Numeral 3, Apéndice A - Lista de datos que acompañarán normalmente a las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>389</sup> En caso de solicitar la retroactividad del APA, las Directrices señalan que se deberán aportar “datos sobre la situación fiscal que haya presentado durante el periodo de retroactividad cada una de las empresas que participen en el acuerdo (por ejemplo, declaración fiscal aprobada, presentada pero aún no aprobada, presentada y sujeta a verificación, etc.), así como información sobre cualquier procedimiento de APA multilateral que siga en curso y un análisis de los plazos legales que rijan en cada jurisdicción para determinar si es posible aplicar el ajuste a los ejercicios examinados.” Numeral 12, Apéndice A - Lista de datos que acompañarán normalmente a las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>390</sup> Cfr. “Apéndice B-Análisis funcional”, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>391</sup> En caso de que se utilicen derechos de propiedad intelectual en las transacciones que incluya el acuerdo, se deberá facilitar información que permita “conocer la forma en que el grupo de empresas participantes haya creado o adquirido el derecho de propiedad intelectual, la entidad que sea titular del derecho actualmente y el modo en que haya adquirido esa titularidad, así como la forma en que se utilice el derecho y el valor que éste añada a negocio.” Apéndice B – Análisis funcional, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

- Motivo por el que se considera idóneo un APA para esas transacciones en concreto.
- Hipótesis básicas inherentes al APA.
- Datos sobre la metodología que se proponga para las transacciones, así como elementos demostrativos<sup>392</sup> de su idoneidad para producir resultados coherentes con el principio de libre competencia.
- Lista de APAs celebrados por cualquiera de las empresas asociadas que participen en el acuerdo.
- Información financiera sobre las empresas participantes durante los tres años anteriores al acuerdo (por ejemplo, cuentas reglamentarias o un análisis de las líneas de productos/servicios que quieran incluirse en el APA).
- Lista de los acuerdos jurídicos que hayan celebrado las empresas asociadas y que afecten las transacciones contempladas en el APA, tales como acuerdos de licencia, de compra, de distribución, de servicios I+D, etc.

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa mencionada

Como se puede ver, a diferencia de lo que ocurre en el contexto de la OCDE (especialmente con las Directrices y con la propuesta del Secretariado de 2011), que otorga a los Estados un marco de actuación más libre en la configuración de los requisitos exigidos para la presentación de solicitudes APA, en el ámbito comunitario estos requisitos quedan claramente definidos, constriñendo a su observancia por parte de los Estados miembros. De hecho, basta con adelantar que la normativa española está alineada con las Directrices del FCPT en materia de APAs respecto de los requisitos de documentación e información para la presentación de solicitudes APA.

### C. Esfuerzos en el ámbito extracomunitario

En el repaso de los esfuerzos a nivel internacional en materia de documentación sobre precios de transferencia, destacan también las guías en materia de APAs bilaterales publicadas en junio de 2004 por la *Pacific Association of Tax Administrators* (PATA), organización intergubernamental cuyos miembros son Australia, Canadá, Japón y Estados Unidos. Estas guías –denominadas *BAPA [Bilateral Advance Pricing Agreement] Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators*<sup>393</sup>– tienen como objetivo establecer un enfoque común para

<sup>392</sup> Dichos elementos pueden abarcar: las opciones comparativas y cualquier ajuste que se haya hecho para hacer posible la comparabilidad; las razones por las que se haya elegido el método propuesto; o una demostración, basada en información financiera, de la forma en que se aplicará la metodología propuesta. Cfr. Numeral 8, Apéndice A - Lista de datos que acompañarán normalmente a las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>393</sup> Véase: PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS, «BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)», *op. cit.*, nota 28.



garantizar un trato justo y consistente a los contribuyentes que busquen un APA bilateral en el marco las países miembros de dicha organización<sup>394</sup>.

Si bien el ámbito de aplicación de estas guías está circunscrita a los países en comento, conviene subrayar que todos ellos son pioneros en el desarrollo de programas APA y están considerados dentro de las jurisdicciones más importantes en la materia a nivel mundial. De ahí que dichas guías resulten de interés.

De acuerdo con las guías, toda solicitud APA debe contener lo siguiente<sup>395</sup>:

<b>Cuadro 14. Requisitos de la solicitud APA en el ámbito extracomunitario</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre, dirección, naturaleza del negocio y número de identificación de las empresas vinculadas.</li> <li>• Término propuesto para la vigencia del APA y para su aplicación retroactiva.</li> <li>• Declarar si los años propuestos están sujetos a los procedimientos de ajuste de precios.</li> <li>• Información sobre cualquier procedimiento amistoso iniciado en el otro país que esté relacionado o sea relevante para el APA.</li> <li>• Descripción de la transacción propuesta.</li> <li>• Metodología propuesta, justificando su consistencia con el principio de libre competencia.</li> <li>• Designación de una persona para contacto con el contribuyente.</li> <li>• Autorización de representante para actuar en nombre del contribuyente.</li> <li>• Datos o informes económicos basados en narraciones explicativas y documentos o registros, por ejemplo, detalles de transacciones comparables y, si es necesario, ajustes realizados que mejoren la comparabilidad.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa mencionada

Los requisitos exigidos para la presentación de una solicitud APA en el marco de la organización PATA parecen ser un punto medio entre el carácter abierto de las Directrices de la OCDE y la precisión a detalle de las Directrices comunitarias<sup>396</sup>. Si bien, como se ha dicho, la aplicación práctica de estas guías se limita a los casos de Australia, Canadá, Japón y Estados Unidos, resultan de interés en el análisis comparado de los esfuerzos supranacionales para el diseño de programas APA.

<sup>394</sup> Cfr. Artículo 1, *BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)*.

<sup>395</sup> Cfr. Apéndice C, *BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)*.

<sup>396</sup> Aunque se debe mencionar que, tratándose de obligaciones formales de precios de transferencia, la PATA publicó el 12 de marzo de 2003 una serie de recomendaciones para su cumplimiento por parte de las jurisdicciones implicadas. Sin embargo, el archivo de documentación propuesto requiere el llenado de casi cincuenta elementos de información, por lo que se ha calificado de exhaustivo y de coste excesivo para los contribuyentes. Véase: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1028.

Una vez que hemos repasado los esfuerzos que a nivel internacional (OCDE, Unión Europea, ámbito extracomunitario) ha habido respecto de los requisitos de documentación que deben satisfacer las solicitudes APA, corresponde ahora abordar el caso español. Como se verá, España ha alineado su legislación interna a las propuestas de la OCDE, lo cual se refleja en la incorporación en el RIS de las obligaciones de documentación relativas al archivo maestro, informe local e informe país por país.

## **2. El inicio del procedimiento APA en el régimen jurídico español**

El inicio del procedimiento se encuentra establecido en el artículo 22 RIS, el cual dispone:

### **Artículo 22. Inicio del procedimiento**

1. Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 25.8 de este Reglamento.

Dicha solicitud podrá comprender la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que le resulte de aplicación.

La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

2. La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

A propósito de la transcripción anterior conviene destacar tres puntos que desarrollaremos enseguida respecto del inicio del procedimiento APA: a) los requisitos de la solicitud y documentación a presentar; b) la discrecionalidad administrativa en el análisis de la solicitud; y c) la gratuidad del programa APA *vs.* el pago de tasas como requisito de la solicitud.

### **A. Los requisitos de la solicitud APA y documentación a presentar**

Los requisitos para la presentación formal de la solicitud APA se establecen en el artículo 22 RIS, del cual se desprende que la solicitud APA debe:

- Acompañarse de una propuesta fundamentada en el principio de libre competencia, conteniendo una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.
- Suscribirse por las personas o entidades solicitantes, quienes deben acreditar que las demás personas o entidades conocen y aceptan la solicitud de valoración en los términos presentados.
- Acompañarse de la documentación relativa al grupo al que pertenezca el contribuyente (artículo 15 RIS) y de la documentación específica del contribuyente (artículo 16 RIS), en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración.

Cabe resaltar que estos requisitos son aplicables tanto para APAs unilaterales, como bi y multilaterales<sup>397</sup>. A propósito de esta indicación, del artículo 32.1 RIS se desprende un requisito adicional: el contribuyente debe indicar si la solicitud APA es para un acuerdo de carácter unilateral, bilateral o multilateral<sup>398</sup>.

Asimismo, de la lectura del artículo 22.2 RIS puede apreciarse cómo la normativa aspira a que la documentación necesaria para solicitar un APA sea, en esencia, la misma que todo contribuyente debe tener a disposición de la Administración tributaria en el ámbito de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, adaptándola a las circunstancias de cada caso.

En la solicitud de un APA, la valoración de las operaciones debe justificarse con base en un soporte documental que permita a la Administración evaluar su adecuación al principio de libre competencia. Este soporte documental se compone de tres grandes bloques de información: la propuesta de valoración a precios de mercado, la documentación del grupo al que pertenezca el contribuyente (*master file*), y la documentación específica del contribuyente (*local file*). Veamos cada uno de ellos.

---

<sup>397</sup> Conforme al artículo 32.3 RIS, tratándose de APAs bilaterales o multilaterales: “El contribuyente deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 de este Reglamento.”

<sup>398</sup> Artículo 32.1 RIS: “En el caso de que los contribuyentes *soliciten* que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento”. Las cursivas son nuestras.

a. *La propuesta de valoración a precios de mercado, el análisis de comparabilidad y las asunciones críticas*

La propuesta de valoración es, esencialmente, el documento que ilustra la aplicación de la metodología para la determinación de precios propuesta por el contribuyente para las operaciones intragrupo que serán cubiertas por el APA. La metodología seleccionada debe ser consistente con el principio de libre concurrencia (*arm's length principle*)<sup>399</sup> y debe poder ser aplicada conforme a los datos disponibles, y a su relativa facilidad de obtención, aportando el resultado de su aplicación a operaciones realizadas en ejercicios anteriores, respaldada por datos financieros de las empresas asociadas y, en su caso, por operaciones comparables.

En algunos casos, puede resultar conveniente ilustrar la aplicación de la metodología a través de la horquilla de precios de libre concurrencia que resulte de la aplicación de la propuesta formulada<sup>400</sup>. Incluso, también puede resultar conveniente exponer las ventajas y desventajas de la aplicación de cada método en relación a las operaciones propuestas a fin de justificar ante la Administración tributaria que la metodología seleccionada cumple con el principio de libre competencia<sup>401</sup>.

Si bien la información puede variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso –razón por la que pueda no resultar útil agotar la extensión de los documentos que el contribuyente debe aportar<sup>402</sup>–, la propuesta de valoración debe cumplir al menos con lo siguiente:

---

<sup>399</sup> Cfr. Artículo 18.9 LIS.

<sup>400</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 860.

<sup>401</sup> Esta exigencia se contempla expresamente en la normativa de países como Rusia, en donde el contribuyente es llamado a exponer la aplicación de todos los métodos para la determinación de precios en relación con las operaciones propuestas, a fin de justificar que la metodología propuesta es la que más respeta el *arm's length standard*. Así se dispone en la *Federal Tax Service Letter OA-4-13/85 "On concluding Advanced Pricing Agreements for tax purposes"*, de 12 de enero de 2012, que si bien no es vinculante, establece guías específicas para la aplicación del programa APA contenido en el capítulo 14.6 "*Pricing Agreements for tax purposes*" del código tributario ruso. Para más referencias sobre estas guías se recomienda: STROYKOVA, Svetlana, LEMETYUYNEN, Ilarion y SLAVINSKAYA, Nika, «Russia. Introduction of APA Guidance», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, vol. 19, no. 3, mayo-junio, 2012.

<sup>402</sup> Por ejemplo, el contribuyente puede ser llamado a presentar los acuerdos y criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas; o una descripción de las medidas tecnológicas de protección para las operaciones propuestas; análisis de contabilidad y cálculo de costos del sistema, así como políticas y prácticas contables, financieras y fiscales que puedan afectar a las medidas tecnológicas de protección, etc.

<b>Cuadro 15. Requisitos de la propuesta de valoración</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción del conjunto de las operaciones que se pretenda abarque el APA.</li> <li>• Períodos impositivos que serán cubiertos por el APA.</li> <li>• Indicar si la solicitud APA es para un acuerdo unilateral, bilateral o multilateral</li> <li>• Descripción de la metodología propuesta: justificación del método elegido, incluyendo las razones que explican su elección, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo, respaldado por operaciones comparables.</li> <li>• Asunciones críticas o supuestos básicos que sustentan la propuesta.</li> <li>• Una discusión sobre los efectos en caso de variación significativa de las circunstancias económicas y tecnológicas<sup>403</sup> existentes en el momento de la aprobación del acuerdo.</li> <li>• Descripción general de las condiciones del mercado (por ejemplo, las tendencias industriales y de competencia).</li> <li>• Las obligaciones del contribuyente derivadas del APA (informe anual, suministro de datos, notificación de cambios en las presunciones, etc.)</li> <li>• Efectos jurídicos derivados del APA.</li> <li>• Confidencialidad otorgada a la información suministrada en el APA.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

Dentro de los requisitos de la propuesta de valoración, especial mención merecen el análisis de comparabilidad y las asunciones críticas, razón por la que se dedica un subapartado especial a cada uno de estos requisitos.

### ***El análisis de comparabilidad***

De todos los requisitos que el contribuyente debe cumplir para lograr un APA, el análisis de comparabilidad es el de más compleja elaboración, debido a la dificultad de los contribuyentes para disponer razonablemente de información y datos que sean comparables a las operaciones que se pretende abarque el acuerdo –tégase en cuenta que las operaciones a valorar suelen ser complejas en la mayoría de los casos, tales como operaciones societarias particulares, intangibles únicos o casi únicos, transacciones sobre bienes sometidos a procesos productivos consecutivos por diversas entidades vinculadas, bienes o servicios muy especializados (por ejemplo, los de la industria de la automoción o la farmacéutica), etc.–, por lo que en muchas ocasiones, se recurre a la contratación de despachos y expertos independientes para la obtención de operaciones y precios comparables de libre mercado.

<sup>403</sup> Como se verá más adelante, conforme al artículo 29.1 RIS, la variación significativa de las circunstancias tecnológicas es una causa de modificación de los APAs, por tanto, consideramos que dicha circunstancia debe tomarse en cuenta desde la presentación de la solicitud APA.

El análisis de comparabilidad se define como el proceso o herramienta metodológica a través del cual se garantiza la aplicación consistente del principio de libre competencia a efectos de valorar las operaciones vinculadas entre partes no independientes<sup>404</sup>. En términos de la normativa interna, el análisis de comparabilidad forma parte de la documentación del contribuyente a que se refiere el artículo 16 RIS y consiste en comparar “las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables<sup>405</sup>. Por tanto, para hacer tal comparación, se deben tomar en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes<sup>406</sup>.

Antes de entrar en el análisis de comparabilidad, se debe mencionar que la normativa española está alineada, de manera general, con las Directrices de la OCDE en su versión de 2010. Sin embargo, la regulación que hace el RIS aprobado por el R.D. 634/2015, de 10 julio, no detalla aspectos importantes respecto de diversas situaciones, elementos y técnicas de comparabilidad, además de que algunos de sus contenidos han quedado incompletos ante los cambios generados por BEPS con miras a alinear los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor.

Por tanto, en el examen de comparabilidad necesariamente debe seguirse lo dispuesto por las Directrices de la OCDE<sup>407</sup>; y a estos efectos deben tomarse en cuenta

---

<sup>404</sup> Véase: PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 840. En el glosario del *Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries* de la ONU, el análisis de comparabilidad se define como: “*An analysis carried out to compare the controlled transaction with the conditions that prevail in transactions at arm’s length between independent entities. This involves an understanding of the economically significant characteristics of the controlled transaction and a comparison of the conditions of the controlled transaction with those of the comparable transactions*”. Véase: NACIONES UNIDAS, «*Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries*», *op. cit.*, nota 69, p. 477.

<sup>405</sup> Cfr. Artículo 17.1 RIS. De acuerdo con el párrafo 1.33 de las Directrices de la OCDE: “ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias”.

<sup>406</sup> Cfr. Artículo 17.6 RIS. De acuerdo con dicho artículo: “el grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, el método de valoración más adecuado”.

<sup>407</sup> Recordemos que el Preámbulo de la Ley 27/2014, del IS, establece que la normativa interna en materia de operaciones vinculadas debe interpretarse “en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (Directrices) y con las Recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de

las Directrices resultantes del informe sobre las acciones 8 a 10 del programa BEPS, que modifican y desarrollan el análisis de comparabilidad en sus párrafos 1.3 a 1.118<sup>408</sup>, anteriormente contenidos en los párrafos 1.33 a 1.63 de las Directrices de la OCDE de 2010.

Conforme a la modificación de las Directrices con motivo del programa BEPS, en el análisis de la comparabilidad se debe: 1) identificar las relaciones comerciales o financieras entre las entidades vinculadas y las condiciones y circunstancias económicamente relevantes para que la operación vinculada quede definida con precisión; y 2) comparar las condiciones y circunstancias económicamente relevantes de la operación vinculada con las condiciones y circunstancias económicamente relevantes de operaciones comparables entre empresas independientes.

De acuerdo con el nuevo párrafo 1.34 de las Directrices, el proceso para identificar las relaciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas requiere entender el sector económico en que opera la multinacional (minería, industria farmacéutica, artículos de lujo, etc.), incluyendo los factores que inciden en sus resultados, tales como sus estrategias empresariales, los mercados, los productos, su cadena de suministro, las funciones clave desempeñadas, los principales activos utilizados y riesgos sustanciales asumidos.

Posteriormente, el proceso se concentra en identificar cómo opera cada entidad dentro del grupo, aportando un análisis de lo que hace cada una de ellas, identificando sus relaciones comerciales o financieras con otras entidades vinculadas. La definición precisa de las operaciones llevadas a cabo entre las entidades vinculadas exige un análisis de los atributos económicos fundamentales de la operación. Estos atributos o características económicamente relevantes se conocen como *factores comparabilidad*.

Los factores de comparabilidad se contienen en el párrafo 1.36 de las nuevas Directrices de la OCDE y se recogen por la normativa española en el artículo 17.2 RIS,

---

Transferencia de la Unión Europea (UE) en la medida que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto o en su normativa de desarrollo”.

<sup>408</sup> Véase: OCDE, «Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015», Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, París, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>. Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016.

según el cual, para determinar si dos o más operaciones son equiparables, el contribuyente debe tomar en cuenta los siguientes cinco factores:

- Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas;
- Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados;
- Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante;
- Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios; y
- Las estrategias empresariales.

Cabe mencionar que el RIS amplía estos cinco factores a “*Cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, tales como pérdidas, ahorros de localización, grupos integrados de trabajadores o de sinergias, etc.*”, de modo que estas también deben ser consideradas como circunstancias de equiparabilidad.

A efectos de esquematizar la información, a continuación se presenta un cuadro que resume los factores de comparabilidad, junto con el contenido y alcance de uno de ellos a la luz de lo dispuesto por las Directrices de la OCDE resultantes del programa BEPS<sup>409</sup>.

---

<sup>409</sup> Para profundizar en los factores de comparabilidad y otras circunstancias de equiparabilidad, véase en la doctrina: FEINSCHREIBER, Robert y KENT, Margaret, *Transfer Pricing Handbook. Guidance for the OECD regulations*, op. cit., nota 73, pp. 149-173; PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», op. cit., nota 73, pp. 841-848; y RUBIO CUADRADO, Felipe, «Análisis de comparabilidad», op. cit., nota 72, pp. 338-358.



Cuadro 16. Factores de comparabilidad. Contenido y alcance	
Factor	Contenido
Características de los bienes y servicios	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en tomar en cuenta las características de los bienes y servicios objeto de las transacciones que se comparan.</li> <li>• Tratándose de bienes tangibles, se debe considerar: sus características físicas, calidad, fiabilidad, disponibilidad, y su volumen de la oferta.</li> <li>• Tratándose de servicios: su naturaleza, contenido y alcance de los mismos.</li> <li>• Tratándose de intangibles: la forma en que se instrumenta la operación (transmisión, cesión de uso, licencia, venta, concesión, etc.), el tipo de activo (patente, marca, <i>know-how</i>, lista de clientes, canales de distribución, etc.), duración, grado de protección, así como los beneficios esperados de su utilización.</li> <li>• Este factor de comparabilidad es especialmente importante cuando se emplea el método del precio de libre comparable, que se basa en la identidad o semejanza de las operaciones que se comparan.</li> </ul>
Análisis funcional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es el factor más importante en el análisis de comparabilidad. Consiste en identificar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en las operaciones. El análisis se centra en lo que las partes hacen realmente y en las capacidades que aportan.</li> <li>• Se pueden identificar las siguientes funciones: determinación de las materias primas necesarias, compras y adquisiciones, diseño, fabricación, ensamblaje, montaje, almacenaje, investigación y desarrollo, comercialización, publicidad y marketing, transporte, distribución de productos, financiación, gestión de inventarios y administración de garantías, desarrollo de procesos de producción y <i>know-how</i>, controles de calidad, servicios auxiliares (contabilidad, recursos humanos, tesorería), etc.</li> <li>• En cuanto a los activos, se debe considerar los tangibles empleados (instalaciones, plataformas y equipos), activos financieros e intangibles utilizados o desarrollados, analizando su naturaleza, antigüedad, valor de mercado, localización, etc.</li> <li>• En cuanto a los riesgos, se deben tomar en cuenta los relacionados con el mercado (variación en los costes de producción), los riesgos de inventario (obsolescencia tecnológica, disminución o colapso), los riesgos asociados a las actividades de I+D (éxito o fracaso), los riesgos financieros (tipo de cambio de divisas, tipo de interés), los riesgos crediticios (impago de clientes), etc.</li> <li>• Las Directrices de la OCDE post-BEPS (párrafo 1.72) adicionan una nueva tipología de los riesgos, clasificándolos en: <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Riesgos estratégicos o riesgos de mercado</i>. Riesgos exógenos provocados por el entorno económico, acontecimientos políticos y regulatorios, la competencia, los avances tecnológicos, o los cambios sociales y ambientales. Por ejemplo: el surgimiento de un nuevo mercado geográfico.</li> <li>- <i>Riesgos de infraestructura u operativos</i>. Se asocian a la incertidumbre en la ejecución de las actividades empresariales. Por ejemplo: una avería en las actividades o no hacer llegar un producto al mercado a tiempo.</li> <li>- <i>Riesgos financieros</i>. Repercuten en la capacidad de la entidad para gestionar la liquidez y los flujos de efectivo, mermando su capacidad financiera y solvencia. Por ejemplo: una crisis de crédito o determinadas decisiones de inversión.</li> <li>- <i>Riesgos transaccionales</i>. Incluyen los precios y las condiciones de pago en una operación comercial de suministro de activos, bienes o</li> </ul> </li> </ul>

	<p>servicios.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Riesgos de accidente/daños.</i> Incluyen acontecimientos externos negativos que causan daños o pérdidas, como accidentes y catástrofes naturales.</li> </ul>
Términos contractuales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en identificar, mediante el examen de los contratos, correspondencia y comunicaciones (correos electrónicos), las condiciones contractuales pactadas en las operaciones realizadas entre las partes vinculadas para compararlas con las que acordarían partes independientes en transacciones equiparables.</li> <li>• De acuerdo con las Directrices post-BEPS (párrafo 1.42), este factor parte de la base que cuando las empresas asociadas han formalizado una operación mediante acuerdo contractual por escrito, dichos acuerdos brindan un punto de partida para definir la operación entre ellas y ver cómo se planteaba distribuir las responsabilidades, los riesgos y los beneficios derivados de sus interacciones en el momento de su formalización.</li> <li>• Algunas condiciones contractuales que pueden influir en las diferencias en los precios de transferencia son: las condiciones de pago, el volumen de ventas o compras, las responsabilidades y riesgos asumidos, los beneficios obtenidos, la duración, terminación y renegociación de los términos contractuales, las relaciones comerciales continuas entre comprador y vendedor, la existencia de servicios auxiliares, etc.</li> </ul>
Circunstancias económicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en analizar la equiparabilidad de los mercados en que se realizan las operaciones vinculadas y en los que operan las partes independientes, bajo la premisa de que el precio de un mismo bien o servicio puede variar en función de las características del mercado en que se contratan o de la posición de los intervinientes en un determinado mercado.</li> <li>• Identificados los mercados, algunos elementos que pueden incidir en el valor de las operaciones son: la localización geográfica, la posición en la cadena económica (distribuidor, mayorista, minorista), la dimensión y desarrollo del mercado, el nivel de competencia, las posiciones competitivas relativas, la participación en el mercado, la disponibilidad de sustitutos, la fase económica (expansión o contracción), los costes de producción, mano de obra y transporte, las regulaciones públicas, el nivel de la oferta y la demanda, el poder adquisitivo de los consumidores, la posición competitiva de los operadores, etc.</li> <li>• En el análisis de este factor también deben considerarse circunstancias económicas más generales, como la posible existencia de un ciclo económico que afecte las operaciones del contribuyente, así como la dimensión de los mercados (regionales, nacionales, agrupación de países, etc.).</li> </ul>
Estrategias empresariales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Este factor atiende un gran número de aspectos propios de las empresas, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, el análisis de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos, así como cualesquier otro factor que influya en la gestión cotidiana de la empresa.</li> <li>• Entre las estrategias empresariales también pueden incluirse las modalidades de penetración o de incremento de la cuota de mercado; estrategias que implican una reducción temporal de los beneficios por mayores costes de implantación y comercialización, o la fijación de un precio inferior en los productos a fin de ser más competitivos o penetrar en el público.</li> </ul>

<b>Otras circunstancias de equiparabilidad</b>	
Pérdidas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La existencia de constantes pérdidas de una empresa derivadas de sus operaciones vinculadas, cuando el grupo al que pertenece es rentable en su conjunto, hace plantear un examen especial respecto de la determinación de los precios de transferencia, por lo menos desde el punto de vista de las Administraciones fiscales. Una empresa independiente que incurriera en pérdidas recurrentes cesaría su actividad. por el contrario, una entidad vinculada que arroje pérdidas puede continuar su actividad si esta beneficia al grupo en su conjunto.</li> <li>• Las pérdidas pueden obedecer a que la empresa no esté siendo retribuida adecuadamente por el grupo al que pertenece por comparación a la remuneración que obtendría una empresa independiente conforme al principio de plena competencia.</li> <li>• Puede ser que las pérdidas recurrentes durante un período razonable estén justificadas por el desarrollo de una estrategia empresarial, como fijar precios especialmente bajos para penetrar o incrementar la cuota de mercado. No obstante, si la estrategia de precios se prolonga más allá de un período razonable, resultaría procedente un ajuste de precios de transferencia, en particular cuando los datos comparables de varios años muestran que se ha incurrido en pérdidas durante un período más largo del que soportan las empresas independientes comparables.</li> </ul>
Ahorros de localización	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las Directrices post-BEPS señalan que los ahorros de localización ya se contenían en los párrafos 9.148-9.153 de las Directrices de 2010, estableciendo que los principios descritos en dichos párrafos son aplicables a todos los supuestos donde exista este tipo de ahorros.</li> <li>• Para determinar cómo deben distribuirse los ahorros de localización entre las entidades vinculadas, se debe considerar: si los ahorros de localización existen, el importe de los mismos, si han sido retenidos por uno o varios miembros del grupo o si han sido repercutidos a los clientes o proveedores independientes; y, en caso de que no hayan sido repercutidos a clientes o proveedores independientes, el modo en que entidades independientes habrían asignado dichos ahorros.</li> </ul>
Grupos integrados de trabajadores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en identificar si el precio de los bienes y servicios que la empresa presta y produce está asociado a la cualificación, experiencia única o eficiencia de un determinado grupo de empleados. Cuando es posible determinar las ventajas (o los inconvenientes) de contar con una plantilla de trabajadores de estas características frente a la plantilla de las empresas que realizan operaciones potencialmente comparables, deben practicarse ajustes de comparabilidad para reflejar el efecto de la plantilla reunida en los precios de plena competencia de los bienes o servicios.</li> <li>• En algunas reestructuraciones de negocios y operaciones similares, puede transferirse la plantilla reunida de una empresa asociada a otra en el marco de la operación. En tal caso, es posible que la plantilla ahorre al adquirente el tiempo y el gasto de contratar y formar a una nueva plantilla de trabajadores.</li> </ul>
Sinergias	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La pertenencia a una determinada multinacional puede beneficiar a las entidades vinculadas que componen el grupo de un modo que generalmente no podrían hacerlo empresas independientes en situaciones parecidas. Estas sinergias de grupo pueden aparecer, por ejemplo, como consecuencia de la combinación del poder adquisitivo o las economías de escala, la combinación e integración de los sistemas informáticos y de comunicaciones, la gestión integrada, la eliminación de duplicidades, una mayor capacidad de endeudamiento, etc.</li> <li>• Las sinergias de grupo pueden ser favorables para el grupo en su conjunto,</li> </ul>

	<p>acrecentando sus beneficios, o bien, ser negativas, como cuando el tamaño y el alcance de las actividades corporativas generan barreras burocráticas a las que no tienen que enfrentarse empresas más pequeñas o más sencillas, o cuando una parte del negocio se ve obligado a trabajar con sistemas informáticos o de comunicaciones que no son los más eficientes para su actividad.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando las sinergias generan para un miembro del grupo de empresas multinacionales ganancias o cargas significativas que no son habituales en empresas independientes comparables, es necesario determinar: la naturaleza de la ventaja o desventaja, el importe de la ganancia o carga generada, y cómo debe repartirse esa ganancia o carga entre los miembros del grupo de empresas multinacionales.</li> </ul>
--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de las Directrices de la OCDE versiones 2010 y post-BEPS.

Por cuanto hace a la realización del análisis de comparabilidad, la normativa española no establece, como lo hacen las Directrices de la OCDE, un conjunto ordenado de pasos para la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas. El artículo 17 RIS se limita a establecer, de manera escueta<sup>410</sup>, algunas pautas a seguir en el análisis de comparabilidad:

- El contribuyente debe incluir una relación de la información comparable sobre precios, interna y externa, que se encuentre disponible, presentando un conjunto de transacciones comparables con sus ajustes correspondientes entre operaciones vinculadas y no vinculadas, acompañado de la justificación del sentido e importe de los ajustes<sup>411</sup>.
- Se presume que dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias enlistadas anteriormente, que afecten el precio del bien o servicio, o cuando existiendo diferencias, estas puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios<sup>412</sup>.
- La posibilidad de realizar un análisis conjunto de las operaciones vinculadas cuando estas: 1) se encuentran estrechamente ligadas entre sí; 2) hayan sido realizadas de forma continua, o 3) afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares<sup>413</sup>.
- La posibilidad de utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error

<sup>410</sup> En el mismo sentido: PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 848.

<sup>411</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 859.

<sup>412</sup> *Cfr.* Artículo 17.4 RIS.

<sup>413</sup> *Cfr.* Artículo 17.3 RIS.

provocado por defectos en la comparabilidad, cuando no existan datos comparables suficientes, pero se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente con el principio de libre competencia<sup>414</sup>.

Por lo anterior, para llevar a cabo el análisis, se sugiere seguir lo dispuesto por las Directrices de la OCDE, las cuales establecen en su capítulo III, apartado A, un proceso *tipo* de nueve pasos que se deben seguir para llevar a cabo el análisis de comparabilidad<sup>415</sup>:

- Paso 1: Determinación de los años a ser cubiertos.
- Paso 2: Análisis general de las circunstancias de la Contribuyente.
- Paso 3: Comprender las características de las operaciones vinculadas objeto de comprobación, basándose en un análisis funcional, el método de precios de transferencia más apropiado para las circunstancias del caso, el indicador financiero que será analizado (en el caso de un método basado en el resultado de la operación), así como en la identificación de los factores de comparabilidad que deban tenerse en cuenta.
- Paso 4: Revisión de los comparables internos existentes.
- Paso 5: Determinación de las fuentes de información disponibles sobre comparables externos cuando sean necesarios, teniendo en cuenta su fiabilidad relativa.
- Paso 6: Selección del método de precios de transferencia más adecuado y, dependiendo del método, la determinación del indicador financiero neto pertinente (por ejemplo, determinación del beneficio neto pertinente en caso del método del margen neto operacional).
- Paso 7: Identificación de comparables potenciales: determinación de las características clave que debe cumplir una operación no vinculada para considerarse como potencialmente comparable, basado en los factores relevantes identificados en el paso 3 y de conformidad con los factores de comparabilidad

---

<sup>414</sup> Cfr. Artículo 17.7 RIS.

<sup>415</sup> En la doctrina véase: RUBIO CUADRADO, Felipe, «Análisis de comparabilidad», *op. cit.*, nota 72, pp. 358 y 359; PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, pp. 848-850; y FEINSCHREIBER, Robert y KENT, Margaret, *Transfer Pricing Handbook. Guidance for the OECD regulations*, *op. cit.*, nota 73, pp. 179 y ss.

establecidos en los párrafos 1.38 a 1.63 de las Directrices de la OCDE 2010 (1.33 a 1.118 de las Directrices post-BEPS).

- Paso 8: Determinación y realización de los ajustes de comparabilidad que sean pertinentes.
- Paso 9: Interpretación y utilización de los datos recabados, y determinación de la remuneración de plena competencia.

No obstante lo anterior, la doctrina ha señalado que el seguimiento puntual del proceso tipo de la OCDE para determinar el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas a través del análisis de comparabilidad, no necesariamente garantiza un resultado acorde con el principio de plena competencia, de modo que cualquier otro proceso es válido si los comparables obtenidos son fiables y acordes con dicho principio<sup>416</sup>.

En relación con lo anterior, se debe recordar que el objetivo de los APAs es brindar seguridad jurídica respecto de la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas, por lo que el APA surgirá con mayor intensidad ahí donde los comparables sean más difíciles de obtener o, simplemente, no existan. En todo caso, cuando no parezca haber precios comparables, el contribuyente tiene la carga de probar que el método propuesto para la determinación del precio es compatible con el principio de libre competencia.

Asimismo, debe recordarse que las Directrices de la OCDE<sup>417</sup> enfatizan la necesidad de que las Administraciones tributarias reconozcan que la información pública disponible sobre comparables es limitada y que no todos los contribuyentes tienen la capacidad para llevar a cabo un análisis a profundidad. No obstante, la normativa española parece hacer a un lado esto último (reconocer que no todo contribuyente tiene la capacidad de realizar un análisis de comparabilidad), pues a pesar de que con la aprobación del RIS en julio de 2015 se introdujeron medidas de simplificación administrativa en materia de documentación sobre precios de transferencia a la empresas de reducida dimensión (aquellas con una cifra de negocios

---

<sup>416</sup> Véase: PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», *op. cit.*, nota 73, p. 850.

<sup>417</sup> *Cfr.* Párrafo 4.154, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

inferior a 45 millones de euros); en España todo contribuyente, sin importar su tamaño ni el volumen de sus operaciones, está llamado a presentar un análisis de comparabilidad.

### ***Las asunciones críticas***

Las asunciones críticas (denominadas así por la normativa española al hacer referencia a los datos que debe contener todo APA<sup>418</sup>; o también llamadas hipótesis básicas, supuestos fundamentales o situaciones críticas), son criterios objetivos de carácter económico y de negocios que sustentan la metodología de precios propuesta por el contribuyente y que resultan fundamentales para que dicha metodología siga siendo válida para las operaciones cubiertas por el APA. De ahí, que las asunciones críticas jueguen un papel determinante en la operatividad y ejecución correcta del acuerdo.

El contribuyente, en cooperación con la Administración tributaria, debe indicar todos los supuestos de situación crítica en los que se fundamente la metodología propuesta para las operaciones intragrupo. En cualquier caso, ambas partes deben tratar de limitar las situaciones críticas que supongan modificaciones relevantes en la situación del contribuyente, de un tercero o de un sector económico que afecte intensamente a las prácticas de precios de transferencia llevadas a cabo por el contribuyente.

Así, las asunciones críticas pueden relacionarse con el contribuyente mismo, un tercero, una industria o negocio, o simplemente con condiciones económicas cuya existencia continuada es necesaria para la vigencia de la metodología seleccionada. Dentro de las asunciones críticas se puede incluir desde un modo concreto para la gestión de un modelo de negocio o una estructura empresarial, hasta las operaciones de negocio o tipo de volumen esperado<sup>419</sup>. Como ejemplos de asunciones críticas pueden

---

<sup>418</sup> Cfr. Artículo 25.2 RIS.

<sup>419</sup> Véase: SOAN, Anurag y GANJU, Shreya, “Advance Pricing Agreements”, *op. cit.*, nota 108, pp. 36 y 37.

señalarse las siguientes<sup>420</sup>:

- Las modificaciones en la legislación o en un convenio que supongan alteraciones significativas de la tributación en alguno de los aspectos cubiertos por el APA;
- El establecimiento o incremento de aranceles, obligaciones o restricciones a la importación por políticas *antidumping* u otras leyes de comercio de alguno de los países en los que opera el contribuyente;
- La aparición de algún suceso inesperado que afecte significativamente a la cuota de mercado del contribuyente, que podrían abarcar desde un supuesto de fuerza mayor que afecte a los niveles de producción, de distribución o de aprovisionamiento, a la posible aparición de un nuevo competidor o de un nuevo producto que reestructure el mercado, o una interrupción en el desarrollo económico derivada de una acción gubernamental o huelga que afecte materialmente a las operaciones del contribuyente;
- Un cambio significativo en las condiciones económicas que se refleje en el volumen de ventas o unidades producidas;
- Un cambio material del modelo de negocio o de las funciones desempeñadas por el contribuyente, por ejemplo, la reestructuración de las funciones y riesgos de alguna de las empresas asociadas involucradas en el APA;
- Una desviación significativa en el tipo de cambio en el país en el que opera una de las empresas asociadas involucradas en el APA, por ejemplo, una diferencia superior en más de diez puntos en cualquier dirección; etc.

Como puede desprenderse de los ejemplos anteriores, las asunciones críticas pueden ser tanto condiciones subjetivas (un cambio en el modelo de negocio) como objetivas (una caída de ventas de determinado porcentaje). En la medida en que cualquier desviación o cambio en las asunciones críticas puede resultar en la modificación o cancelación del APA, lo aconsejable es que el contribuyente proponga en su solicitud de valoración asunciones críticas objetivas y suficientemente amplias, de modo que no requieran una renegociación, especialmente tratándose de APAs bi o

---

<sup>420</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 860 y 861.



multilaterales<sup>421</sup>.

A propósito de lo anterior, conviene apuntar que en la normativa española las asunciones críticas solo son mencionadas como parte de la información que debe contener todo APA (artículo 25.2 RIS), –a diferencia de países como Alemania que establecen una lista específica de las asunciones críticas que pueden ser incluidas en el acuerdo<sup>422</sup>–, por lo que el contribuyente tiene amplia libertad para proponer las que considere pertinentes.

b. *La documentación del grupo al que pertenece el contribuyente (artículo 15 RIS)*

La documentación que el contribuyente es llamado a presentar al solicitar un APA se asimila a la exigida en las obligaciones generales de documentación sobre precios de transferencia y, por tanto, la información generada para tales efectos puede ser utilizada a la hora de cumplimentar formalmente la solicitud APA<sup>423</sup>. Dicha información es, conforme los artículos 15 y 16 RIS, la documentación relativa al grupo al que pertenece el contribuyente y su documentación específica como contribuyente.

Por lo que hace a la documentación del grupo, esta debe comprender la información del grupo relativa a: su estructura y organización, actividades, activos intangibles, actividad financiera, y situación financiera y fiscal; como se muestra en el siguiente cuadro:

<b>Cuadro 17. Documentación del grupo (artículo 15 RIS)</b>	
Información relativa a la estructura y organización del grupo	1.Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma. 2.Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.
Información relativa a las actividades del	1.Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo,

<sup>421</sup> En el mismo sentido: SOAN, Anurag y GANJU, Shreya, “Advance Pricing Agreements”, *op. cit.*, nota 108, pp. 36 y 37.

<sup>422</sup> Entre las que se encuentran: *corporate shareholding structure, constant conditions regarding regulatory law, customs, import and export restrictions, constant conditions regarding market conditions, international payments transactions, market shares, sales prices, import and export restrictions, revenue volumes, constant conditions*. Cfr. Artículo 3.7, *APA Circular* (BMF 5.10.2006, BStBl. I 2006).

<sup>423</sup> Véase: LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 61, p. 656.

grupo	<p>fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10% del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.</p> <p>2.Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.</p> <p>3.Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.</p> <p>4.Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.</p> <p>5.Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.</p>
Información relativa a los activos intangibles del grupo	<p>1.Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de I+D, así como la dirección de las mismas.</p> <p>2.Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.</p> <p>3.Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.</p> <p>4.Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.</p> <p>5.Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.</p>
Información relativa a la actividad financiera	<p>1.Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.</p> <p>2.Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.</p> <p>3.Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.</p>
Situación financiera y fiscal del grupo	<p>1.Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.</p> <p>2.Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación mencionada.

Como se ha establecido líneas arriba, la documentación relativa al grupo al que pertenece el contribuyente dispuesta por el artículo 15 RIS es, en líneas generales,

coincidente con la información que debe consignarse en el *master file* a que hace referencia el proyecto OCDE/G20 BEPS.

c. *La documentación específica del contribuyente (artículo 16 RIS)*

Por lo que hace a la documentación del contribuyente, esta debe comprender la información propia del contribuyente, información sobre las operaciones vinculadas que realiza y su información económico-financiera, tal como se muestra en el siguiente cuadro<sup>424</sup>:

<b>Cuadro 18. Documentación específica del contribuyente (artículo 16 RIS)</b>	
Información del contribuyente	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.</li> <li>2. Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.</li> <li>3. Principales competidores.</li> </ol>
Información de las operaciones vinculadas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.</li> <li>2. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.</li> <li>3. Análisis de comparabilidad.</li> <li>4. Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.</li> <li>5. En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 RIS.</li> <li>6. Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal relacionada con las operaciones vinculadas.</li> <li>7. Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.</li> </ol>
Información económico-financiera del contribuyente	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Estados financieros anuales del contribuyente.</li> <li>2. Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.</li> </ol>

<sup>424</sup> Cfr. Artículo 16 RIS.

	3.Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.
--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación mencionada.

Como puede observarse, así como la documentación del grupo es coincidente con la del *master file*, la documentación específica del contribuyente dispuesta por el artículo 16 RIS lo es con la información que debe consignarse en el *local file* del proyecto OCDE/G20 BEPS.

Una vez que el contribuyente cuenta con toda la información anteriormente descrita (la propuesta de valoración, la documentación del grupo al que pertenece y su documentación específica como contribuyente), debe presentarla en un documento que contenga: lugar y fecha, nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los interesados, así como una declaración de conformidad de los mismos de que conocen y aceptan la solicitud de valoración<sup>425</sup>. La presentación ante la ONFI de este cúmulo de información y documentación constituye la formalización de la solicitud APA.

Ahora bien, ¿qué ocurre si el contribuyente que busca obtener un APA es una pequeña o mediana empresa (PYME)? Como primer punto se debe señalar que la posibilidad de obtener un APA por parte de este tipo de contribuyentes está normalmente limitada a APAs unilaterales y que, aunque en España no existe un programa APA diseñado especialmente para PYMES, la aprobación del RIS en julio de 2015 supuso una reducción en las obligaciones de documentación para este tipo de empresas.

Así, el artículo 15.2 RIS introdujo medidas de simplificación administrativa que eximen y reducen las obligaciones de documentación sobre precios de transferencia a las empresas cuya cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, a fin de no imponerles cargas desproporcionadas o exigirles aportar el mismo volumen de

<sup>425</sup> Cabe señalar que la declaración de conformidad de los interesados significa que aceptan la presentación de la solicitud APA en los términos presentados, circunstancia que, en opinión de la doctrina, no debe confundirse con la propuesta de valor efectuada en la solicitud misma. Al respecto véase: CALVO VÉRGEZ, Juan, *Operaciones vinculadas y subcapitalización. Cuestiones conflictivas y supuestos prácticos*, op. cit., p. 410.

documentación que se espera de las grandes multinacionales.

Estas medidas son de aplicación para períodos impositivos iniciados a partir de 2016<sup>426</sup> y consisten en liberar a este tipo de empresas respecto de las obligaciones de documentación del grupo<sup>427</sup> y limitar las de documentación específica del contribuyente, cuyo contenido se simplifica a lo siguiente<sup>428</sup>:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- Identificación del método de valoración utilizado.
- Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Lo anterior supone que las empresas con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros pueden solicitar un APA sin necesidad de tener que cumplir con todos los requisitos generales de documentación, lo cual, en una primera lectura, parece positivo en la medida en que puede allanar el camino para la puesta en marcha a futuro de un procedimiento APA simplificado para pequeñas y medianas empresas, el cual se echado en falta por la doctrina desde hace años<sup>429</sup>.

Sin embargo, en una lectura más crítica, estas medidas de simplificación resultan bastante cuestionables, pues se sigue exigiendo datos comparables a las empresas de reducida dimensión, cuya obtención es difícil incluso para las grandes empresas. Por tanto, creemos que, para lograr una verdadera simplificación, es necesario eliminar el requisito de la obtención de comparables y reflexionar sobre otro tipo de facilidades o medidas que pueden adoptarse para ensanchar la puerta de acceso de los APAs a más

---

<sup>426</sup> Cfr. Disposición final tercera, R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS.

<sup>427</sup> Artículo 15.2 RIS: “La documentación prevista en este artículo no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros.”

<sup>428</sup> Cfr. Artículo 16.4 RIS.

<sup>429</sup> Al respecto véase: MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, «Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado», *op. cit.*, nota 198, pp. 197 y 198.

contribuyentes.

Sobre este punto pudiera ser útil repasar los programas específicos que países como Australia,<sup>430</sup> Estados Unidos<sup>431</sup> y Países Bajos que, siguiendo las recomendaciones de la OCDE<sup>432</sup>, han implementado para la obtención de APAs por parte de pequeñas y medianas empresas –llamados *Small Business Taxpayer APA Programmes*, *Simplified APA Programmes* o *Abbreviated APA Programmes*–, que no solo reducen las cargas administrativas de información y documentación respecto de las solicitudes APA, sino que, además, conllevan una participación más colaborativa por parte de la Administración tributaria.

Por ejemplo, en Países Bajos<sup>433</sup> el contribuyente recibe apoyo por parte de las autoridades fiscales en la obtención de comparables de personas o entidades independientes para sustentar sus precios de transferencia; es decir, la Administración tributaria realiza la mayor parte del análisis<sup>434</sup>, por lo que el contribuyente no tiene necesidad de presentar un estudio de precios de transferencia de forma exhaustiva.

Como se ha dicho anteriormente, en España el programa APA parece estar diseñado para las grandes empresas, lo cual, desde nuestra óptica, vulnera el principio de igualdad, pues si ya la OCDE y la propia normativa interna<sup>435</sup> reconocen la dificultad de disponer razonablemente de información para llevar a cabo un análisis de

---

<sup>430</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, op. cit., nota 117, pp. 222-223 y 233-234.

<sup>431</sup> Cfr. Artículo 3.04(2), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>432</sup> El párrafo 4.163 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, exhorta a los países miembros a adoptar procedimientos simplificados para pequeños contribuyentes, al señalar que: “... *the nature of APA proceedings may de facto limit their accessibility to large taxpayers. The restriction of APAs to large taxpayers may raise questions of equality and uniformity, since taxpayers in identical situations should not be treated differently. A flexible allocation of examination resources may alleviate these concerns. Tax administrations also may need to consider the possibility of adopting a streamlined access for small taxpayers...*”.

<sup>433</sup> Cfr. Artículo 6, Decisión DGB 2014/3098: “Ad. e. [...] Para reducir la carga administrativa asociada a una solicitud APA, las empresas más pequeñas pueden ser apoyadas por las autoridades fiscales en la obtención de cifras comparables de operadores independientes. Esta medida aplica en aquellos casos en que las cargas administrativas relacionadas con la entrega de documentación en materia de precios de transferencia es desproporcional al volumen de actividades”. La traducción al castellano es nuestra.

<sup>434</sup> Al respecto véase: JIE-A-JOEN, Clive, BAGISLAYICI, Güney y GEEVERS, Jeroen, «New Dutch decrees confirm procedures, requirements regarding financial service entities, APA, ATR requests», op. cit., nota 109, p. 636; y HEIJENRATH, Thijs y MEEUWEN, Pim van, “The Netherlands”, op. cit., nota 344, p. 52.

<sup>435</sup> El propio artículo 17.2 RIS señala: “Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias...”. El resaltado es nuestro.

comparabilidad, no parece atender a criterios de igualdad el que las empresas de reducida dimensión estén obligadas a presentar datos comparables de libre mercado en los mismos términos que las grandes multinacionales. Por tanto, la exigencia de comparables a las empresas con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros constituye una carga excesiva y desproporcionada que debe ser eliminada.

## **B. La discrecionalidad administrativa en el análisis de la solicitud**

Recibida la propuesta, la ONFI debe examinarla junto con la documentación presentada, pudiendo requerir al contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma<sup>436</sup>.

En caso de que la solicitud presentada por el contribuyente sea para un APA unilateral y la ONFI estime oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias, debe obtener primero la aceptación del contribuyente antes de entablar comunicación con la otra Administración,<sup>437</sup> lo cual es un acierto en la medida en que se respeta la voluntad del contribuyente y contribuye a reforzar el marco de confianza mutua que debe prevalecer durante el desarrollo del procedimiento.

Tras el examen de la solicitud y verificar el cumplimiento de los requerimientos que en su caso formule, la Administración debe ponerse en contacto con el contribuyente para discutir, con base en la documentación aportada en la solicitud, la forma en que se llevará a cabo la negociación y evaluación de la propuesta.

Al respecto, se debe apuntar que la regulación actual no precisa la forma en que los funcionarios de la ONFI deben llevar a cabo las labores de instrucción y tramitación del acuerdo, a diferencia de otras jurisdicciones cuyo programa APA dispone de forma expresa la conformación de un grupo interdisciplinario de profesionales para realizar las tareas tendentes a la culminación del acuerdo<sup>438</sup>.

---

<sup>436</sup> *Cfr.* Artículo 24 RIS.

<sup>437</sup> *Cfr.* Artículo 32.2 RIS.

<sup>438</sup> Véase *ut infra*: cuadro 20 “Composición general del equipo APA” y cuadro 23 “Estructura del equipo APA en otros países”.

Asimismo, la normativa no contempla plazos específicos tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente de cara a subsanar errores o complementar documentación, a diferencia del programa APA anterior que, como se ha dicho, otorgaba, por un lado, un plazo de 30 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud para que la Administración requiriera al contribuyente para subsanar errores o completar la solicitud; y por otro, un plazo de 10 días para que el contribuyente subsanara los errores o aportara la documentación requerida<sup>439</sup>.

Relacionado con lo anterior, la legislación española tampoco hace referencia a los plazos de que dispone la ONFI para revisar la solicitud y notificar al contribuyente sobre su aceptación o rechazo, según proceda. Lo anterior contrasta con otras jurisdicciones, en donde las Administraciones tributarias cuentan con un plazo específico –por ejemplo, 30 días en países como Guatemala<sup>440</sup> y Vietnam<sup>441</sup> o hasta 3 meses en el caso de Tailandia<sup>442</sup>– para ponerse en contacto con el contribuyente y notificar la aceptación o rechazo de la solicitud APA.

Si bien la ausencia de plazos podría flexibilizar el procedimiento y permitir un análisis más exhaustivo y cuidadoso, especialmente en casos suficientemente complejos o que involucren un volumen considerable de operaciones que impliquen mayores costos y/o tiempo para el personal de la Administración tributaria, desde nuestro punto de vista, también podría generar incertidumbre al no quedar claro cuándo se considera que la solicitud APA está completa y cumple con todos los requisitos, o bien, cuándo se considera que la solicitud fue aceptada o rechazada<sup>443</sup>. La falta de salvaguardas en el

---

<sup>439</sup> Artículo 23.4 RIS aprobado por el R.D. 1793/2008 (en vigor hasta el 12 de julio de 2015): “En los 30 días siguientes a la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro del órgano competente, éste podrá requerir al solicitante para que, en su caso, subsane los errores o la complete con cualquier otra información que la Administración tributaria considere relevante para la determinación del valor normal de mercado. El solicitante dispondrá del plazo de 10 días para aportar la documentación o subsanar los errores. La falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.”

<sup>440</sup> En Guatemala la solicitud APA se considera rechazada si la Administración tributaria no contesta en un plazo de 30 días. Véase: MARTÍNEZ ARELLANO, Michelle Janette, «Guatemala. Transfer pricing changes under recent tax reform», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 21, no. 5, agosto, 2014, p. 379.

<sup>441</sup> Véase: THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietnam. The Advance Pricing Agreement Regime», *op. cit.*, nota 355, p. 233.

<sup>442</sup> Véase: BOONSONGPRASERT, Sorraya, «Thailand. The Advance Pricing Agreement Process—A mixed blessing?», *op. cit.*, nota 322, p. 267.

<sup>443</sup> Cabe recordar que el anterior régimen de APAs contemplaba diversas circunstancias (anteriormente analizadas) por las que se podía acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud: a) que la propuesta carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor normal de mercado; b) que se



procedimiento actual podría generar dudas en relación al principio de seguridad jurídica.

Por ejemplo, pudiera darse el caso, si es válida la suposición, de que la Administración, a propósito de cualquier circunstancia sospechosa o no favorable, desestime el inicio del procedimiento o informe al interesado sobre el rechazo de su solicitud por no estar cumplimentada en los términos correctos. A diferencia de países como Australia<sup>444</sup> o Colombia<sup>445</sup>, en donde asiste al contribuyente el derecho de impugnar el rechazo de la solicitud vía recurso de revisión o recurso administrativo, en España es inimpugnable el acto por el cual la Administración tributaria desestima el inicio del procedimiento<sup>446</sup>. En este caso, la falta de salvaguardas también podría generar indefensión.

¿Cómo puede cerciorarse el interesado de que su solicitud fue presentada de manera completa y sin reparo? Hasta julio de 2015 (es decir, hasta antes de la aprobación del RIS actual), transcurridos 30 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud APA, sin que la Administración hubiere notificado a los interesados la inadmisión de la solicitud, el procedimiento se entendía iniciado<sup>447</sup>. Sin embargo, como se ha dicho, la regulación actual no contempla plazo alguno.

Ante esta situación quizá convenga estudiar la experiencia comparada de países como Canadá y Australia, en donde la presentación de la solicitud APA, junto con la

---

hubieran desestimado propuestas de valoración sustancialmente iguales; c) que se considere que no hay riesgo de doble imposición; y d) cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta será desestimada. Cfr. Artículo 23.5 RIS aprobado por el R.D. 1793/2008 (en vigor hasta el 12 de julio de 2015).

<sup>444</sup> Conforme al artículo 56, PS LA 2011/1, los contribuyentes que son rechazados del programa APA pueden interponer recurso de revisión interno ante el director del programa APA.

<sup>445</sup> En caso de ser rechazada la solicitud, el contribuyente tiene 15 días para interponer recurso administrativo de revocación, el cual es resuelto en un plazo de dos meses. Véase: DÍAZ TONG, Enrique y ARENAS ALVARADO, Karilin, «Colombia. Changes to transfer pricing rules under Decree 3030 of 2013», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, no. 4, julio-agosto, 2014, p. 282.

<sup>446</sup> Cfr. Artículos 26 RIS (para APAs unilaterales) y 32.1 RIS (para APAs bilaterales). Al igual que en España, en países como Chile y Estados Unidos también opera la irrecurribilidad del rechazo de la solicitud. En el caso estadounidense, conforme el artículo 4.02 (3), Rev. Proc. 2015-41: “*APMA’s decision to decline to initiate, or to suspend or terminate, the APA process is not subject to administrative review*”). Para el caso chileno véase: MASSONE, Miguel, «Chile. New transfer pricing rules introduced», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, no. 2, marzo-abril, 2013, p. 94. Además de esta circunstancia, el caso chileno también guarda semejanza con el caso español en que la Administración tiene un plazo de seis meses para resolver el procedimiento.

<sup>447</sup> Cfr. Artículo 23.6 RIS aprobado por el R.D. 1793/2008 (en vigor hasta el 12 de julio de 2015).

documentación necesaria, va acompañada de una declaración firmada por un funcionario autorizado en la que hace constar que ha examinado la solicitud y que, a su leal saber y entender, la información presentada es correcta y exacta en todos los aspectos importantes<sup>448</sup>. Introducir la obligación de los funcionarios de la ONFI de insertar una leyenda similar al momento de recibir formalmente la solicitud APA podría ser una salvaguarda procedimental y de seguridad jurídica para el contribuyente.

### **C. La gratuidad del programa APA vs. el pago de tasas como requisito de la solicitud APA**

Además de los requisitos anteriormente señalados para la presentación de la solicitud APA, se debe mencionar que algunos países exigen también el pago de una cuota o tasa a la Administración tributaria como requisito para iniciar el procedimiento. Así puede distinguirse entre países que exigen el pago de tasas o cuotas para tramitar un APA –como en el caso de Estados Unidos, donde la solicitud no se considera completa hasta en tanto no se abone la cuota correspondiente<sup>449</sup>; y aquellos, como en el caso español, en que rige la gratuidad del programa APA.

Si bien la OCDE no se ha pronunciado al respecto –lo que ha permitido que las distintas jurisdicciones APA alcancen soluciones dispares–, al menos a nivel comunitario existen algunos parámetros sobre la gratuidad o no del procedimiento APA. En este sentido, las Directrices del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE permiten a los Estados Miembros la posibilidad de adoptar un sistema de tasas respecto del procedimiento APA, especialmente cuando no sea posible costear el programa APA sin los ingresos procedentes de tal sistema<sup>450</sup>. Sin embargo, se deja claro que “la existencia de tal sistema no será condición necesaria para la prestación de un servicio

---

<sup>448</sup> Véase: MARION, Daniel y LADAK, Kabir, «Canada», *op. cit.*, nota 310, p. 18. En el caso de Australia, de acuerdo con el artículo 68 de la PS LA 2011/1, el funcionario público debe insertar la siguiente leyenda: “*I declare that I have examined the attached APA application, including accompanying documents, and to the best of my knowledge and belief, the facts presented in support of the application are true, comprehensive and accurate*”.

<sup>449</sup> Artículo 3.01, Rev. Proc. 2015-41. Cabe mencionar que en Estados Unidos, desde la regulación del primer programa APA en 1996 en el Revenue Procedure 96-53, la legislación norteamericana ha exigido el pago de tasas. Véase: WRAPE, Steven C., CORONADO, Luis y TORGENSEN, Stan, «Advance Pricing Agreement Procedures: US vs. Mexico», *op. cit.*, nota 113, p. 1075. Sobre el pago de tasas dentro del procedimiento APA de Estados Unidos véase también: WRAPE, Steven C., «APA Procedures in Japan and the US», *op. cit.*, nota 310, p. 325.

<sup>450</sup> *Cfr.* Artículos 12 y 14, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

eficaz, que deberá ser en todos los casos la norma”<sup>451</sup>.

De optar por un sistema de cobro, las Directrices señalan que las tasas o cuotas que se impongan “no deberán ser en ningún caso excesivamente altas para que no disuadan al contribuyente de la presentación de solicitudes...”<sup>452</sup>. En tal caso, el importe de las tasas debe corresponder a una cifra a tanto alzado que represente una simple cuota de adhesión al programa y/o los gastos suplementarios que sufra la administración fiscal como resultado del APA<sup>453</sup>.

Como se observa, el establecimiento de tasas tiene como objetivo financiar el programa APA, permitiendo a la Administración hacer frente a los gastos que sufre con motivo de la puesta en marcha del procedimiento. No obstante, el importe de dichas tasas no debe constituir un impedimento para el acceso al procedimiento, ni condicionar su eficacia.

Sin embargo, haciendo una revisión de Derecho comparado respecto de los programas APA basados en un sistema de cobro, se advierte una diferencia sustancial en el importe de las tasas que lleva a cuestionar si su cobro representa una simple cuota de adhesión al programa o si, más bien, se establecen para restringir el acceso al programa mismo.

Para fines ilustrativos, a continuación se muestra una tabla con algunos de los países cuyos programas APA están basados en un sistema de cuotas:

---

<sup>451</sup> *Cfr.* Artículo 12, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>452</sup> *Cfr.* Artículo 14, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>453</sup> *Cfr.* Artículo 13, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<b>Cuadro 19. El pago de cuotas en el procedimiento APA</b>	
País	Cuota
Alemania <sup>454</sup>	20.000 €
Austria <sup>455</sup>	Entre 1.500 € y 20.000 €
Dinamarca <sup>456</sup>	300 DDK (40,22 €)
Estados Unidos <sup>457</sup>	60.000 \$ (53.260 €)
Finlandia <sup>458</sup>	Entre 2.080 € y 3.470 €
Grecia <sup>459</sup>	5.000 €
Hong Kong <sup>460</sup>	30.000 HKD (3.437 €)
Hungría <sup>461</sup>	Entre 3.000.000 HUF (9.687 €) y 8.000.000 HUF (25.833 €)
India <sup>462</sup>	Entre 20.000 \$ (17.720 €) y 40.000 \$ (35.440 €)
Latvia <sup>463</sup>	5.000 LVL (7.150 €)
Luxemburgo <sup>464</sup>	10.000 €
México <sup>465</sup>	12.633,43 pesos (595 €)
Polonia <sup>466</sup>	Entre 20.000 PLN (5.200 €) y

<sup>454</sup> Véase: SCHNORBERGER, Stephan, «Germany», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 183; TUCHA, Thomas y BREM, Markus, «Germany», *op. cit.*, nota 335, p. 35; y GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», *op. cit.*, nota 9, p. 223.

<sup>455</sup> Véase: GERDES, Imke, «Austria», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 17; y SCHUCHTER, Y. y KRAS, Leitner, «Austria. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015, p. 77.

<sup>456</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 1.

<sup>457</sup> Cfr. Artículo 3.03 (1), *Appendix. APA Request Requirements*, Rev. Proc. 2015-41. La tasa es de \$35,000 dólares en caso de renovación de APA y de 12,500 por cada enmienda o rectificación a un APA vigente.

<sup>458</sup> Véase: JUUSELA, Janne, «Finland», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 113.

<sup>459</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 1.

<sup>460</sup> Véase: MARIANI, Stefano, «The decline and fall of Hong Kong's advance ruling regime?», *Tax Notes International*, vol. 81, no. 2, enero de 2016, p. 161.

<sup>461</sup> Véase: RISZTER, Gergely y BODROGI-SZABÓ, Tímea, «Hungary», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 201; y COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 2.

<sup>462</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan y ARORA, Akash, «India. Advance Pricing Agreements: The journey thus far», *op. cit.*, nota 107, p. 173. Conviene señalar que en India el costo del APA se calcula en función del valor de las operaciones cubiertas por el acuerdo. Así, la cuota es de: 1) 20 mil dólares para operaciones que involucren hasta 20 millones de dólares; 2) 30 mil dólares para operaciones que involucren hasta 40 millones de dólares y 3) 40 mil dólares para operaciones que involucren más de 40 millones de dólares. Véase: PATEL, Vispi T. y PRADHAN, Yashodhan D., «India. Advance Pricing Agreement Programme», *op. cit.*, nota 106, p. 23.

<sup>463</sup> De dicha cantidad, 20% debe abonarse antes de presentar la solicitud y el 80% restante tras recibir la notificación por parte de la Administración tributaria de que el procedimiento se ha puesto en marcha. Véase: SARGHI, Pavel, BANDERS, Kaspars, «Latvia. Introduction of Advance Pricing Arrangement legislation», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, septiembre-octubre, 2014, p. 350.

<sup>464</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 2.

<sup>465</sup> De acuerdo con el artículo 53-G de la Ley Federal de Derechos: «Por el estudio y trámite de cada solicitud de resolución relativa a los precios o montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, se pagarán derechos conforme a la cuota de \$12,633.43».

	100.000 PNL (26.000 €)
Portugal <sup>467</sup>	Entre 3.152 € y 34.915 €
República Checa <sup>468</sup>	10.000 CZK (370 €)
República Eslovaca <sup>469</sup>	Entre 4.000 € y 30.000 €
Rumania <sup>470</sup>	10.000 € (PYMES) 20.000 € (grandes contribuyentes)
Rusia <sup>471</sup>	1.500.000 RUB (20.000 €)
Suecia <sup>472</sup>	Entre 100.000 SEK (10.920 €) y 150.000 SEK (16.380 €)
Turquía <sup>473</sup>	50.202 TRY (15.685 €)

Fuente: Elaboración propia a partir de las fuentes citadas

Como se observa en la tabla anterior, existe una variación considerable en el importe de las cuotas, que oscila entre 595 (México) y 53.260 euros (Estados Unidos), lo que lleva a reflexionar sobre su proporcionalidad; es decir, hasta qué punto tal o cual importe es el estrictamente necesario para que la Administración pueda hacer frente, de manera eficiente, a los gastos que genera mantener el programa APA y hasta qué punto dicho importe se convierte en un freno que puede condicionar la disposición del contribuyente a solicitar un APA (piénsese, por ejemplo, que pese a que en España el procedimiento es gratuito, si un contribuyente busca lograr un APA que involucre también a las Administraciones de Estados Unidos y Alemania, deberá pagar alrededor de 73 mil euros por la sola presentación de su solicitud).

El freno condicionante que las tasas producen en el ánimo de los contribuyentes

<sup>466</sup> Tratándose de APAs unilaterales, las cuotas van de 5.000 PNL (1.300 €) a 50.000 PNL (13.000 €). Véase: CHENTOSZ, Tomasz, «Poland», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 313; y BLAZEJEWSKA-GACZYNSKA, Aneta, «Poland», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 56.

<sup>467</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 2.

<sup>468</sup> Véase: FEKAR, Pavel, «Czech Republic», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 76.

<sup>469</sup> Véase: BALOGOVÁ, K., «Slovak Republic. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015, p. 847; y COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 3.

<sup>470</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 2.

<sup>471</sup> Véase: KOSTENKO, Maria, SEIDOV, Arseny y BILYK, Roman, «Russia», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 352.

<sup>472</sup> Véase: BACK, Linea y LINDQVIST, Bo, «Sweden», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 394.

<sup>473</sup> Véase: EKINCI, Erdal y GÜLTEKIN, Duygu, «Turkey», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 427.

parece ser más cierto en el caso de pequeñas y medianas empresas<sup>474</sup> que, a diferencia de las grandes multinacionales, deben evaluar primero el costo/beneficio antes de iniciar el procedimiento<sup>475</sup>. Una solución aconsejable a este respecto la encontramos en el caso alemán, que establece un programa de tasas reducidas para PYMES, con cuotas que van de 5 mil a 10 mil euros<sup>476</sup>.

Para que el pago de tasas no sea un factor que incida en la disposición del contribuyente de iniciar el procedimiento APA, y por el contrario, pueda servir como incentivo para que los contribuyentes concluyan APAs con la Administración, algunos opinan que se debiera permitir al contribuyente solicitar la devolución del monto abonado en caso de que el APA se haya concluido y no permitir la devolución cuando no se logre acuerdo<sup>477</sup>. No obstante, hay quienes admiten que la cuantía de las tasas no es realmente de tal magnitud en comparación con los costes que generaría un litigio con la Administración<sup>478</sup>. Como se observa, las posturas son dispares.

Pero además de la cuota exigida como requisito para la formalización de la solicitud APA, hay países que también exigen el pago de cuotas tratándose de:

- El rechazo de la solicitud APA por la Administración tributaria (Austria)<sup>479</sup>
- La modificación de un APA (Alemania, Estados Unidos, Rumania)<sup>480</sup>
- La renovación o prórroga de un APA (Alemania, Estados Unidos, Portugal,

---

<sup>474</sup> Véase: BLAZEJEWSKA-GACZYNSKA, Aneta, «Poland», *op. cit.*, nota 466, p. 57.

<sup>475</sup> Aunque conviene aclarar, como se ha dicho antes, que la posibilidad de que pequeñas y medianas empresas obtengan un APA está normalmente limitada a APAs unilaterales.

<sup>476</sup> Véase: SCHNORBERGER, Stephan, «Germany», *op. cit.*, nota 454, p. 183.

<sup>477</sup> Véase: KRISHNAMURTHY, Vijay, «Will Advance Pricing Agreements end transfer pricing disputes in India?», *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol. 66, no. 12, diciembre, 2012, p. 677.

<sup>478</sup> En este sentido: MARKHAM, M., «The advantages and disadvantages of using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience», *op. cit.*, nota 112, p. 221. De acuerdo con el autor, el coste del APA también se debe sopesar contra el coste y el tiempo que implican las comprobaciones y auditorías en materia de precios de transferencia. Por su parte, la OCDE ha dicho que una vez que el APA ha sido convenido, menos recursos se deben requerir en las subsecuentes comprobaciones, en virtud de que la Administración ya conoce mucha información del contribuyente.

<sup>479</sup> Véase: GERDES, Imke, «Austria», *op. cit.*, nota 455, p. 17.

<sup>480</sup> En Estados Unidos la cuota por cada solicitud de enmienda o rectificación a un APA vigente es de 12.500 \$ (11.534 €), de conformidad con el artículo 3.03 (1), *Appendix. APA Request Requirements*, Rev. Proc. 2015-41. En Alemania, en cambio, dicha la cuota asciende a 10.000 €, mientras que en Rumania es de 15.000 €. Véase: SOAN, Anurag y GANJU, Shreya, «Advance Pricing Agreements», *op. cit.*, nota 108, p. 39; y COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 2.

Suecia, Turquía)<sup>481</sup>

- La revisión de los informes anuales que el contribuyente está obligado a rendir como parte del cumplimiento de un APA (México)<sup>482</sup>.

Como se aprecia, el monto que resulta necesario para costear los gastos en que incurre la Administración con motivo de los APAs parece difícil de establecer, sobre todo si se toma en cuenta que los gastos suplementarios que la Administración sufre como resultado de un APA varían de caso a caso.

Sobre este punto parece acertada la postura de Canadá, cuyo programa APA está basado en cuotas de recuperación, en donde el solicitante debe cubrir una tasa no reembolsable por cada solicitud o renovación APA, misma que sigue el criterio *out-of-pocket*<sup>483</sup>, según el cual el contribuyente debe correr con todos los gastos suplementarios que suponga el APA para la Administración, incluso los gastos de viaje y alojamiento del personal empleado, sin que se incluyan los costes de tiempo invertido por dicho personal. Dichos gastos se comunican al contribuyente desde la fase de actuaciones previas, es decir, con antelación a incurrir en ellos.

En el procedimiento canadiense, el importe de los cargos es estimado por la Administración tributaria caso por caso y notificado en una carta de aceptación del APA que la Administración envía al interesado, quien debe abonar el pago respectivo a su respuesta. En caso de pago en exceso, el contribuyente puede solicitar la devolución respectiva, mientras que la Administración debe cubrir los gastos en que incurra de

---

<sup>481</sup> Así, por ejemplo, en Estados Unidos la cuota por cada solicitud de renovación de APA es de 35.000 \$ (32.290 €), de acuerdo con el artículo 3.03 (1), *Appendix. APA Request Requirements*, Rev. Proc. 2015-41). En Alemania, en cambio, la cuota por renovación es de 15.000 €; en Suecia oscila entre 10.695 € y 13.369 €; y en Portugal se cobra entre 1.576 € y 17.457 €. Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, pp. 1-3. En Turquía la tasa por renovación de APA asciende a 40.162 TRY (12.560 €). Véase: EKINCI, Erdal y GÜLTEKIN, Duygu, «Turkey», *op. cit.*, nota 473, p. 427.

<sup>482</sup> Conforme al artículo 53-H de la Ley Federal de Derechos, por cada revisión del informe anual sobre la aplicación del APA se debe cubrir una cuota de 2.526,55 pesos (120 €).

<sup>483</sup> *Cfr.* Artículos 27 y 28, Circular Informativa 94-4R. La normativa enfatiza que “la necesidad de los viajes será cuidadosamente evaluada” por la Administración. En la doctrina véase: FRANCESCUCCI, David y KESHVANI, Shiraj, «Canada», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011, p. 234; y HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 865.

forma excedente<sup>484</sup>.

Ahora bien, frente a los países que exigen el cobro de cuotas se encuentran aquellos en donde impera la gratuidad del programa APA, en el entendido de que no existen cuotas a cubrir por parte de los interesados para la formalización de la solicitud APA, ni durante el procedimiento, ni durante la vigencia del acuerdo. Además de España, algunos países en donde el programa APA también es gratuito son: Australia<sup>485</sup>, Bélgica<sup>486</sup>, China<sup>487</sup>, Francia<sup>488</sup>, Irlanda<sup>489</sup>, Italia<sup>490</sup>, Japón<sup>491</sup>, Lituania<sup>492</sup>, Países Bajos<sup>493</sup>, Perú<sup>494</sup>, Reino Unido<sup>495</sup> y Tailandia<sup>496</sup>.

No obstante lo anterior, interesa subrayar que el establecimiento de cuotas parece ser la tendencia que siguen las jurisdicciones APA más activas a nivel mundial, por lo que no dudamos que en el mediano o largo plazo, conforme se incremente el uso de los APAs, España introduzca algún tipo de tasa dentro del procedimiento APA, ya sea para alguno de los supuestos mencionados (la formalización de la solicitud, la modificación o renovación del APA, la revisión de los informes anuales del contribuyente, minoraciones en la tasa tratándose de PYMES, etc.) o simplemente para que la ONFI haga frente, como ocurre en el caso de Canadá, a los gastos suplementarios que supone el procedimiento, incluidos los gastos de viaje y alojamiento del personal empleado.

---

<sup>484</sup> Véase: MARION, Daniel y LADAK, Kabir, «Canada», *op. cit.*, nota 310, p. 16.

<sup>485</sup> Cfr. Artículo 21, PS LA 2011/1.

<sup>486</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 1.

<sup>487</sup> Véase: DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», *op. cit.*, nota 340, p. 22.

<sup>488</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 1.

<sup>489</sup> Cfr. Artículo 21, Revenue Operational Manual Part 35-02-07.

<sup>490</sup> Véase: D'AVOSSA, Mario, «Italy», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 245.

<sup>491</sup> Véase: WHATLEY, Edwin T., TAGUCHI, Kazuo y WEITZMAN, Howard J., «Japan», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 47.

<sup>492</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, p. 2.

<sup>493</sup> Véase: NIJHOF, Margreet y STOLKER, Hub, «The Netherlands», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 278.

<sup>494</sup> Véase: CURIEL GARCÍA, Moisés y GONZÁLEZ-BENDIKSEN, Claudia, «Perú», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements...*, *op. cit.*, nota 95, p. 55.

<sup>495</sup> Véase: FLETCHER, Richard, DOLMAN, Nigel y BRENNAN, Thomas, «UK», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 467; y TESHOME, Sarah, «United Kingdom», *op. cit.*, nota 345, p. 60.

<sup>496</sup> Véase: BOONSONGRASERT, Sorraya, «Thailand. The Advance Pricing Agreement Process—A mixed blessing?», *op. cit.*, nota 322, p. 267.



Por último, al margen de que el procedimiento sea o no gratuito, se debe reconocer que un APA suele ser costoso para el contribuyente, implicando otro tipo de gastos que deben ser tomados en cuenta, como la contratación de profesionales del sector privado que ayuden en tareas varias: la obtención de precios y operaciones comparables, la integración de la documentación en materia de precios de transferencia, la presentación de los informes anuales que se deben rendir por cada periodo cubierto por el APA, y, en general, en el cumplimiento de las obligaciones que se deriven del acuerdo.



## CAPÍTULO CUARTO

### LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO APA

#### I. INTRODUCCIÓN

En el capítulo anterior se ha visto se estudió el inicio del procedimiento APA, diferenciando, además, una fase previa al procedimiento, que implica una serie de encuentros preliminares de carácter exploratorio con la ONFI de cara a evaluar la viabilidad del acuerdo propuesto. Al respecto, se reflexionó sobre la posibilidad de que los encuentros preliminares, y en especial la presentación de la solicitud previa, prescindan de la identificación del contribuyente. Asimismo, a fin de que las actuaciones previas no se eternicen en el tiempo, se enfatizó la necesidad de que estos encuentros queden sujetos a un término máximo (por ejemplo, de seis meses contados a partir de la presentación de la solicitud previa ante la ONFI; o bien, a partir de la conclusión del primer año fiscal que se pretende cubra el APA).

Por otro lado, respecto de la inicio formal del procedimiento, se analizaron los requisitos a cumplimentar para solicitar un APA, cuestión que fue abordada desde el enfoque internacional, comunitario y doméstico. Asimismo, se reflexionó sobre: 1) el régimen simplificado aplicable a las empresas con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros, considerando que este régimen puede vulnerar el principio de igualdad al resultar excesivo y desproporcional; 2) el momento en que se formaliza ante la ONFI la presentación de la solicitud APA, pues no parece haber garantías para el contribuyente que le permitan tener certeza de que su solicitud fue presentada completa y sin reparo; 3) la admisibilidad de la reclamación económico-administrativa contra la resolución administrativa que desestima la solicitud APA; y, 4) la gratuidad del programa español, frente a la experiencia comparada de países en donde el acceso al programa APA se condiciona al pago de una tasa.

Corresponde ahora analizar las actuaciones de tramitación y negociación del APA. Tras la presentación formal de la solicitud APA, se inicia la fase de tramitación

del procedimiento<sup>497</sup>, en donde ambas partes, contribuyente y Administración tributaria (representada por el de grupo de funcionarios que al efecto se designen), fijan la coordinación de la evaluación y negociación del APA en un marco de discusión abierta y participación cooperativa.

A propósito de lo anterior, y antes de profundizar en la tramitación del acuerdo, es necesario dedicar algunas líneas a dos aspectos que juegan un papel determinante en la consecución de los resultados esperados del procedimiento. Nos referimos a la forma en que el personal de la Administración opera el APA y al deber de cooperación del contribuyente durante la fase de tramitación.

### **1. La tramitación del APA por los funcionarios de la Administración tributaria**

En diversas jurisdicciones, tales como Australia, Canadá, Estados Unidos, India, y Reino Unido, la Administración tributaria designa, desde la instrucción del procedimiento, a un grupo interdisciplinario de profesionales –*APA team* o “equipo APA”– para llevar a cabo las labores necesarias para culminar el procedimiento, incluidas, desde luego, las labores de evaluación y negociación del acuerdo.

De manera general, y teniendo en cuenta la normativa de los países más avanzados en esta materia, el equipo APA es liderado por un funcionario experto en precios de transferencia con habilidades para la tramitación de APAs (*team leader*) y está compuesto, además, por un funcionario encargado del caso (*case officer*), un economista, un representante de la autoridad competente (en caso de APAs bi y

---

<sup>497</sup> Algún sector de la doctrina denomina a esta fase del procedimiento como “alegaciones”. Véase, entre otros, a: COSÍN OCHAÍTA, Rafael, *Fiscalidad de los precios de transferencia*, *op. cit.*, nota 31, p. 567; y LÓPEZ DE HARO, R., ORTEGA CALLE, M. y MONTES URDÍN, J., «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», *op. cit.*, nota 91, p. 655. Por nuestra parte, diferimos de referir a la tramitación del procedimiento como alegaciones, toda vez que esta etapa no constituye propiamente un periodo de alegatos entre Administración tributaria y contribuyente, sino, más bien, negociaciones que se desenvuelven en el marco de un procedimiento no adversarial para lograr un acuerdo, por lo que en todo caso, cabría más emplear el término “negociaciones”. No obstante, como se verá más adelante, la fase de tramitación comprende dos sub-fases: la evaluación y la negociación. Probablemente el empleo del término “alegaciones” por parte de la doctrina se deba a que el primer programa APA español, desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 537/1997, refería en su artículo 21 al “Examen de la propuesta, pruebas y *alegaciones*”, estableciendo que: “Los sujetos pasivos podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, *presentar las alegaciones* y aportar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”. El resaltado es nuestro.

multilaterales) y demás personal de la Administración tributaria que al efecto se designe, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

<b>Cuadro 20. Composición general del equipo APA</b>	
Responsable ( <i>APA team leader</i> )	Especialista técnico, experto en precios de transferencia con capacidades de gestión para ejecutar APAs. Se encarga del asesoramiento y dirección técnica del equipo APA, así como de coordinar la negociación del acuerdo con el contribuyente y sentar la posición de la Administración tributaria al respecto.
Secretario ( <i>case officer</i> ).	Lleva el “día a día” de las actividades del APA, asegurando que la tramitación del acuerdo se lleve a cabo conforme lo previsto y resolviendo los asuntos que surjan durante el procedimiento, que no estén relacionados con cuestiones de precios de transferencia.
Economista	Brinda asesoramiento económico en materia de precios de transferencia, incluyendo la determinación de la caracterización de las operaciones a través de un análisis funcional; así como asesorar y analizar las metodologías de precios de transferencia y el análisis de comparabilidad. También debe proporcionar información sobre las características de la industria que sean relevantes para la aplicación del principio de plena competencia.
Autoridad competente	Tratándose de APAs bi o multilaterales, este rol es desempeñado por un representante de la autoridad competente que al efecto designe la Administración tributaria extranjera. Se encarga de informar al equipo APA y al contribuyente sobre las posiciones con más probabilidades de ser aceptadas por la autoridad competente de su país durante las negociaciones del acuerdo.

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación de Australia, Canadá y Estados Unidos.

En el caso español, como se verá enseguida, la normativa no precisa la forma en que los funcionarios de la ONFI llevan a cabo la tramitación del procedimiento, tanto las labores de evaluación como las de negociación, incluso parece no haber información pública al respecto, lo que nos llevará a estudiar la experiencia comparada de otros países para hacer algunas reflexiones al respecto.

## **2. El deber de cooperación del contribuyente durante la tramitación del acuerdo**

Para que el acuerdo llegue a un resultado positivo es fundamental que haya buena coordinación y un flujo ininterrumpido de información entre la Administración tributaria y los contribuyentes involucrados. En este sentido, la literatura

especializada<sup>498</sup> ha identificado, como parte del proceso de tramitación, un deber de cooperación del contribuyente, que lo insta a facilitar toda la información que sea necesaria para ayudar a la Administración en sus tareas de evaluación de la solicitud. De ahí que, tanto el contribuyente como sus entidades vinculadas, deban prestar toda su cooperación a la Administración para la evaluación del APA, proveyendo la información adicional que les sea solicitada acerca de las operaciones propuestas.

Por su parte, la Administración se encuentra facultada para recabar del contribuyente toda clase de documentación complementaria y cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como las explicaciones o aclaraciones adicionales que sean necesarias para evaluar el APA y adoptar la posición que proceda<sup>499</sup>. En este sentido, y a reserva de hacer algún comentario al respecto más adelante, en jurisdicciones como Canadá<sup>500</sup>, India<sup>501</sup>, Italia<sup>502</sup>, México<sup>503</sup> y Singapur<sup>504</sup>, los funcionarios de la Administración se encuentran expresamente facultados para realizar una revisión exhaustiva de la propuesta del contribuyente y obtener información de manera directa mediante de reuniones, entrevistas e, incluso, visitas en las instalaciones del contribuyente.

Adicionalmente, algunas jurisdicciones sancionan la falta o retraso en el suministro de información por parte de los interesados. Así por ejemplo, en los casos de Australia<sup>505</sup>, Canadá<sup>506</sup> y Reino Unido<sup>507</sup>, la falta de cooperación del contribuyente o de alguna de sus entidades vinculadas en la entrega de información relevante puede resultar en la negativa de la Administración para continuar examinando la propuesta y

---

<sup>498</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 853.

<sup>499</sup> Cfr. Artículo 28, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>500</sup> Véase: MARION, Daniel y LADAK, Kabir, «Canada», *op. cit.*, nota 310, p. 18.

<sup>501</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan y ARORA, Akash, «India. Advance Pricing Agreements: The journey thus far», *op. cit.*, nota 107, p. 174; y PATEL, Vispi T. y PRADHAN, Yashodhan D., «India. Advance Pricing Agreement Programme», *op. cit.*, nota 106, p. 24.

<sup>502</sup> Véase: CAPITTA, Francesco y GRISANTI, Claudio, «Italy», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 40.

<sup>503</sup> Cfr. Regla 2.12.8., Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 y sus anexos 1 y 1-A, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2016.

<sup>504</sup> Véase: BHATNAGAR, Vatika, «Singapore. Revised Transfer Pricing Guidelines», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, vol. 22, no. 3, 2015, p. 4.

<sup>505</sup> Cfr. Artículo 142, PS LA 2011/1.

<sup>506</sup> Cfr. Artículo 100, IC 94-4R.

<sup>507</sup> Cfr. Artículos 218 a 230, *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* (TIOPA 2010).

cancelar el proceso de manera definitiva. Incluso, en el caso de Estados Unidos, la falta de cooperación del contribuyente puede no solo puede llevar a que la Administración decline la solicitud, sino que además determine, con base en el tiempo invertido por el equipo APA en el análisis del caso, si reembolsará o no la tasa abonada por el contribuyente<sup>508</sup>. En el caso español, la normativa no establece medidas que sancionen la falta de cooperación del contribuyente en la entrega de información.

## II. LA TRAMITACIÓN DEL APA: EVALUACIÓN Y NEGOCIACIÓN

Como se ha establecido, tras la presentación formal de la solicitud APA, se inicia la fase de tramitación del procedimiento, en donde ambas partes, Administración tributaria y contribuyente debe fijar la coordinación de la evaluación y negociación del acuerdo en un marco de discusión abierta y participación cooperativa.

Dentro de la tramitación del procedimiento conviene distinguir entre la evaluación y la negociación como dos sub-fases independientes. De acuerdo con las Directrices elaboradas por el FCPT, aunque a veces pueda resultar oportuno realizar parte de estas dos tareas al mismo tiempo, los objetivos de ambas sub-fases son distintos: mientras que las tareas de evaluación deben permitir que la Administración formule las cláusulas y condiciones que considere más adecuadas para el APA; las tareas de negociación deben resolver las dudas o diferencias que surjan tras dicha evaluación, lo cual es crucial, especialmente en el caso de APAs bi y multilaterales en donde se requiere presentar al contribuyente un solo paquete de cláusulas y condiciones<sup>509</sup>. Como veremos, dicho paquete de cláusulas y condiciones es denominado en el argot internacional como “*position paper*” o “*negotiating position*”.

### 1. La evaluación del APA

Durante la evaluación del APA, la Administración debe realizar una valoración de la solicitud del contribuyente a través de un análisis de la metodología propuesta y de

---

<sup>508</sup> De acuerdo con el artículo 4.02 (2), Rev. Proc. 2015-41: “APMA [Advance Pricing and Mutual Agreement Program] will determine whether to refund the taxpayer’s user fee. APMA will base its decision on various considerations, including the extent of the due diligence and analysis the APA team had undertaken before further assistance is denied.”

<sup>509</sup> Cfr. Artículo 30, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

los datos aportados, de los que deberá derivarse un intervalo de valores u horquilla de precios de libre concurrencia<sup>510</sup>. En la evaluación de una solicitud APA, la Administración tributaria debe determinar, entre otras cosas<sup>511</sup>:

- Si la metodología propuesta se ajusta al principio de libre concurrencia;
- Si el APA constituirá una solución satisfactoria a los problemas de precios de transferencia y supondrá un ahorro de recursos en relación a los procedimientos inspectores;
- Si las operaciones objeto del APA producirán efectos a medio y largo plazo para el contribuyente; y
- Si las conclusiones alcanzadas en el APA permitirán fundamentar criterios generales y públicos para el conjunto de las empresas del sector.

De acuerdo con las Directrices del FCPT, las tareas de evaluación deben completarse lo antes posible a fin de que pueda darse inicio a la negociación, por lo que la Administración debe esforzarse por reducir al mínimo las tareas de evaluación, limitando sus demandas de información a lo que sea verdaderamente pertinente (siendo posible que las partes acuerden lo que haya de considerarse como información pertinente). Por su parte, los contribuyentes tienen el deber de suministrar esa información con la máxima rapidez posible<sup>512</sup>.

En caso de que la evaluación hecha por la Administración difiera de la solicitud presentada por el contribuyente, tal evaluación deberá ser discutida por ambas partes, de modo que la Administración obtenga el acuerdo del contribuyente con la posición que adopte<sup>513</sup>. Como se ha establecido, es aconsejable que ambos cooperen para que el procedimiento desemboque en un resultado mutuamente aceptable, por lo que, tan pronto como concluyan las tareas de evaluación, la Administración debe esforzarse por dar inicio a las negociaciones.

Tratándose de APAs bi o multilaterales, tal esfuerzo debe exigirse también a las

---

<sup>510</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 846.

<sup>511</sup> *Ibidem*, pp. 791 y 792.

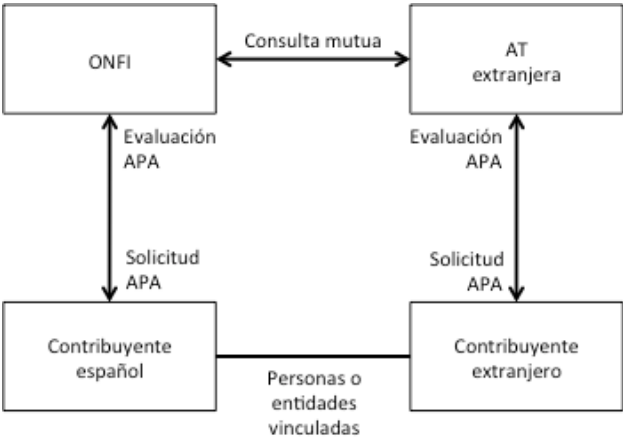
<sup>512</sup> *Cfr.* Artículo 32, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la UE.

<sup>513</sup> *Cfr.* Artículo 32, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la UE.



otras Administraciones interesadas para que concluyan su propia evaluación y pueda comenzar así la fase de negociaciones<sup>514</sup>. Las Directrices recomiendan que, de ser posible, se alcance en esta fase un acuerdo provisional. En caso de no ser así, se sugiere que la Administración haya concluido al menos una evaluación preliminar antes de que se inicien efectivamente las negociaciones entre las autoridades competentes<sup>515</sup>.

**Figura 9. La evaluación de APAs bilaterales**



Fuente: Elaboración propia

Establecido lo anterior, a continuación se muestra un cuadro que resume el proceso de evaluación conforme la regulación de algunas de las jurisdicciones APA más desarrolladas en la materia, que más adelante nos servirá para contrastarlo con el caso español.

<b>Cuadro 21. La evaluación del APA en el Derecho comparado</b>	
Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recibida la solicitud, la Administración tiene 45 días para informar al contribuyente, mediante el envío de una carta, su disposición de iniciar la negociación del acuerdo<sup>516</sup>.</li> <li>• El contribuyente y el responsable del caso por parte de la Administración deben preparar, conjuntamente, un plan de actividades (<i>plan case</i><sup>517</sup>) para la tramitación del acuerdo.</li> <li>• Al revisar y verificar los datos suministrados por el contribuyente, el equipo APA puede requerir más información o, incluso,</li> </ul>

<sup>514</sup> Cfr. Artículo 37, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la UE.  
<sup>515</sup> Cfr. Artículo 38, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la UE.  
<sup>516</sup> Cfr. Artículo 74 PS LA 2011/1. Inclusive, esta aceptación puede externarse por vía electrónica, si es que el interesado incluyó en su solicitud la autorización para la transmisión electrónica de información.  
<sup>517</sup> Cfr. Artículo 59, PS LA 2011/1.

	<p>practicar visitas de inspección para revisar los registros financieros del interesado.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Finalizada la evaluación, el responsable del caso debe fijar un posicionamiento respecto del método de valoración y los términos y condiciones del acuerdo, al tiempo que debe comunicar al contribuyente para proceder a la negociación del acuerdo.</li> </ul>
Canadá	<ul style="list-style-type: none"> <li>Recibida la solicitud, la Administración tiene 45 días aceptar la solicitud APA con el envío de una carta al contribuyente (<i>acceptance letter</i>)<sup>518</sup>, quien debe devolverla firmada, anexando, el comprobante de pago de la tasa que cubra los gastos generados a la Administración.</li> <li>Posteriormente, se asigna un equipo multidisciplinar para evaluar el caso<sup>519</sup>. El secretario del caso tiene un plazo de 30 días siguientes a la recepción de la carta de aceptación del contribuyente para discutir los cuestiones necesarias respecto de la preparación del APA y elaborar un plan de caso (<i>plan case</i>).</li> <li>El equipo APA debe evaluar la solicitud conforme el plan del caso diseñado<sup>520</sup>. A estos efectos, el equipo está facultado para llevar a cabo visitas de campo con el fin de obtener una mejor comprensión del negocio del contribuyente y de la industria relacionada, así como para recopilar más información<sup>521</sup>.</li> <li>Para la evaluación se lleva a cabo una reunión conjunta provisional (<i>interim joint meeting</i>)<sup>522</sup>, a la que deben asistir todos los participantes del APA con el fin de lograr acuerdo sobre los hechos y circunstancias que fundamentan la solicitud.</li> <li>Dentro de los 12 meses siguientes al análisis y evaluación de la solicitud, el equipo APA debe fijar su posición general y notificarla al contribuyente<sup>523</sup>, a fin de proceder a la negociación.</li> </ul>
Estados Unidos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tras la recepción formal de la solicitud, la Administración deber contactar al contribuyente mediante documento escrito (<i>“decision letter”</i>) en el que le hace saber el nombre e información de contacto del responsable del caso (<i>APA team leader</i>) que ha sido asignado para llevar su caso<sup>524</sup>.</li> <li>El responsable del caso debe concertar una reunión formal con el contribuyente (<i>opening conference</i>)<sup>525</sup>, a fin de obtener un conocimiento general de las operaciones propuestas y determinar si es necesario la elaboración de un plan de actividades del caso (<i>plan case</i>)<sup>526</sup>, que refleje la forma en que se llevará a cabo la</li> </ul>

<sup>518</sup> Cfr. Artículo 21, IC 94-4R. El cómputo del plazo de 45 días se cuenta a partir de la fecha en que la solicitud APA hubiese tenido entrada en el registro de la Competent Authority Services Division de la Canada Revenue Agency, (artículo 29 IC 94-4R).

<sup>519</sup> Cfr. Artículo 25, IC 94-4R. Este equipo multidisciplinar (equipo APA) está compuesto por un responsable del caso, un secretario, un contador/auditor, un economista, personal de auditoría, otros especialistas de la Administración tributaria y un asesor legal.

<sup>520</sup> Cfr. Artículo 59, IC 94-4R.

<sup>521</sup> Cfr. Artículo 60, IC 94-4R.

<sup>522</sup> Cfr. Artículo 61, IC 94-4R. Derivado de esta reunión, y teniendo en cuenta la información adicional que, en su caso, se pueda haber recabado de las visitas de campo, el equipo APA puede aún solicitar más información, por ejemplo, datos de contabilidad adicionales o análisis económicos (artículo 62 IC 94-4R).

<sup>523</sup> Cfr. Artículos 63 y 64, IC 94-4R.

<sup>524</sup> Cfr. Artículo 4.02 (2), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>525</sup> Cfr. Artículo 4.03 (1), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>526</sup> Cfr. Artículo 4.02 (3), Rev. Proc. 2015-41.

	<p>tramitación del acuerdo, estableciendo un calendario con las fechas provisionales para negociar el acuerdo y demás cuestiones relevantes (entrevistas, visitas, evaluación de la información por parte del el equipo APA, información adicional que pueda requerirse, etc.)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Durante la evaluación, el equipo APA puede convocar al contribuyente para que, de manera presencial, escrita o por videoconferencia, responda o aclare aspectos que deban discutirse o sobre lo que se requiera información adicional<sup>527</sup>. Tratándose de APAs bilaterales o multilaterales, puede convocar de manera simultánea a la autoridad competente extranjera.</li> <li>• Tras analizar la información, el equipo APA debe elaborar un memorándum en donde fije su posición respecto de los términos del acuerdo para ser discutido con el contribuyente durante las negociaciones<sup>528</sup>. En caso de APAs bi o multilaterales, se convoca al contribuyente para que asista a las discusiones sobre los términos del memorándum con la autoridad competente extranjera<sup>529</sup>.</li> </ul>
--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa citada

Como se desprende del cuadro, los programas APA de Australia, Canadá y Estados Unidos, regulan con claridad y establecen plazos específicos respecto de las tareas de evaluación que debe llevar a cabo la Administración tributaria, las cuales concluyen con la elaboración de un informe de posición para dar paso a la negociación del acuerdo. Como se verá, en el caso español la normativa no resulta tan precisa.

## **2. La negociación del APA: el informe de posición y las discusiones de negociación**

Durante esta sub-fase de la tramitación, Administración y contribuyente deben fijar sus puntos de vista respecto de los términos y condiciones del acuerdo. Tratándose de APAs bi y multilaterales, ambos puntos de vista deben plasmarse en un informe de posición que es elaborado por la Administración tributaria para ser intercambiado con las autoridades competentes del resto de Administraciones involucradas.

Así, las negociaciones suelen iniciarse con el envío de informes de posición entre las autoridades competentes, en los cuales se contiene un calendario que habrá de

<sup>527</sup> Cfr. Artículo 4.04 (2), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>528</sup> Cfr. Artículo 4.04 (3), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>529</sup> Cfr. Artículo 4.04 (3), Rev. Proc. 2015-41.

acordarse por las Administraciones involucradas<sup>530</sup>. Como se ha visto anteriormente, las Administraciones tributarias suelen finalizar la fase de evaluación con un memorándum o informe denominado “*position paper*” o “*negotiating position*”.

De acuerdo con la doctrina<sup>531</sup>, la ventaja de tener preparado un informe de posición es que asegura (o al menos pretende asegurar) que la instrucción del procedimiento sea completa. Por nuestra parte, consideramos que el informe de posición reviste un carácter más relevante, al fijar las reglas del juego para la negociación del APA; es decir, el informe de posición es el documento que establece los puntos estratégicos o temas centrales de debate sobre los que se desarrollarán las reuniones de discusión para lograr el acuerdo, tales como: las partes que involucrará, el plazo propuesto para su vigencia, las operaciones contempladas, el método de valoración propuesto por el contribuyente, la posición recomendada por la Administración, la posición de la autoridad competente extranjera, la posición del contribuyente respecto de la posición recomendada por la Administración, las razones de la Administración a favor o en contra de la posición del contribuyente, las fechas propuestas para la celebración de las reuniones de negociación y, en su caso, para la firma del acuerdo, etc.

En otras palabras, el informe de posición constituye una explicación separada y suficientemente detallada sobre la posición recomendada por la Administración tras el análisis y evaluación de la solicitud propuesta por el contribuyente, incluyendo el punto de vista del contribuyente mismo, así como toda la información sobre los hechos que la autoridad competente extranjera pueda necesitar para negociar el caso.

Si bien los informes de posición varían de caso a caso, de acuerdo con las Directrices del FCPT estos deben contener la información siguiente<sup>532</sup>:

---

<sup>530</sup> Cfr. Artículo 43, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>531</sup> Cfr. TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 545.

<sup>532</sup> Cfr. “Apéndice D – Contenido de los informes de posición de las autoridades competentes”, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

**Cuadro 22. Requisitos del informe de posición (*position paper*)**

- Las conclusiones a las que haya llegado la autoridad competente y los motivos que la hayan llevado a ellas, así como el método que, en su opinión, sea preferible y las razones de ello.
- Los motivos por los que se haya rechazado o modificado el método propuesto inicialmente por el contribuyente.
- Una explicación de los hechos que se hayan considerado más importantes para llegar a las conclusiones mencionadas en el punto 1. En su caso, se indicará de forma especial cualquier hecho o dato que se haya conocido después de iniciado el procedimiento y que no figure en la solicitud inicial.
- Los datos sobre las asunciones críticas de las que dependa el acuerdo.
- La opinión de la autoridad competente sobre la vigencia futura del acuerdo y sobre cualquier elemento de retroactividad que se haya propuesto.
- Sugerencias sobre la forma de efectuar el seguimiento del acuerdo.
- Una descripción de los convenios fiscales y de las disposiciones nacionales que sean aplicables al acuerdo y que ofrezcan seguridad al contribuyente.

Fuente: Elaboración propia a partir de las Directrices del FCPT

Para garantizar la celeridad del procedimiento, las Directrices elaboradas por el FCPT recomiendan que el intercambio oficial de posiciones de las autoridades competentes se produzca lo antes posible después de recibida la solicitud APA<sup>533</sup>.

No obstante lo anterior, las Directrices también indican que las autoridades competentes pueden omitir el intercambio de posiciones si con ello se agiliza el procedimiento<sup>534</sup>. A este respecto, algún sector de la doctrina considera que el informe de posición no es necesario si las Administraciones implicadas mantienen reuniones periódicas y habituales, razón por la que algunas Administraciones prefieren no emitir el informe de posición e iniciar las negociaciones con una actitud totalmente abierta<sup>535</sup>.

En todo caso, se emita o no el informe de posición por parte de las Administraciones, los contribuyentes deben ser informados de los hechos más importantes que se produzcan en el transcurso de la negociación del APA. Sobre este punto debe señalarse que la participación del contribuyente en las reuniones de negociación no es un tema pacífico.

<sup>533</sup> Cfr. Artículo 40, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>534</sup> No obstante, las Directrices enfatizan que, en la mayor parte de los casos, “el hecho de que todas las autoridades hayan elaborado sus informes de posición antes del inicio efectivo de las negociaciones contribuye notablemente a que se detecten y se resuelvan con rapidez y eficacia las diferencias que puedan suscitarse durante la negociación del acuerdo”. Artículo 41, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>535</sup> En este sentido: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 545.

De manera general, cuando la negociación de un APA se lleva cabo en el marco de un procedimiento amistoso, el contribuyente no debe estar presente durante las reuniones, pues se considera que las negociaciones forman parte de un proceso entre gobiernos (*government-to-government process*<sup>536</sup>). Bajo esta tónica, las Directrices de la OCDE establecen que, no obstante, el contribuyente puede, previo acuerdo de las autoridades competentes, hacer una presentación de las cuestiones fácticas y legales antes de que se inicien las discusiones de negociación y, en todo caso, estar disponible cuando se le requiera para contestar las preguntas que puedan surgir durante las mismas<sup>537</sup>.

Fuera del procedimiento amistoso, la participación del contribuyente en las negociaciones de un APA bi o multilateral parece ser una cuestión opcional, sujeta a la discreción de las autoridades competentes. Así, el documento denominado *Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach*<sup>538</sup>, elaborado por el Secretariado de la OCDE de 2011, contempla la posibilidad de que la Administración tributaria pueda negociar el acuerdo de manera unilateral o conjuntamente con las autoridades competentes y las entidades vinculadas del contribuyente. De manera similar, en el ámbito comunitario, las Directrices del FCPT establecen que las Administraciones involucradas pueden autorizar que el contribuyente asista a las reuniones de negociación a fin de exponer los hechos que considere pertinentes<sup>539</sup>.

En los ordenamientos domésticos, la participación del contribuyente durante las reuniones de negociación no ha encontrado una postura unánime. Mientras que países como España<sup>540</sup> y Estados Unidos<sup>541</sup> contemplan la posibilidad de que el contribuyente

---

<sup>536</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, op. cit., nota 117, pp. 240.

<sup>537</sup> De acuerdo con la sección D.3.2, párrafo 63 del Anexo al capítulo IV de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: “[...] *The competent authorities may agree to have the taxpayer make a presentation of the factual and legal issues before the discussions themselves commence, when the taxpayer would leave. It also may be helpful to arrange to have the taxpayer available, on call, to answer any factual questions that may arise during the discussions. The taxpayer should avoid presenting new factual information or making supplementary representations at this meeting. The tax authorities will require time to review such matters and this will necessitate a postponement of a final decision on the proposed MAP APA. Such information should have been supplied prior to the commencement of the discussions*”.

<sup>538</sup> Cfr. Artículo 10.4, OCDE, “Transfer Pricing Legislation – A suggested approach”, op. cit., nota 19.

<sup>539</sup> Cfr. Artículo 43, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>540</sup> Artículo 33.1 RIS: “Los contribuyentes podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.”

atienda a las negociaciones con la autoridad competente extranjera –postura que suscribimos–; países como Australia<sup>542</sup>, Canadá<sup>543</sup> y Hong Kong<sup>544</sup>, no lo permiten.

Incluso, en Australia, si bien el equipo APA debe informar y explicar al contribuyente su posición respecto de los términos de la negociación del acuerdo, el contribuyente no tiene acceso a conocer la posición de la autoridad competente extranjera<sup>545</sup>; no obstante, puede exponer sus planteamientos ante la Administración australiana para que, a su vez, esta los transmita a las autoridades competentes extranjeras<sup>546</sup>.

Por su parte, en Canadá, donde la fase de negociación también prescinde de la participación directa del contribuyente o de sus entidades vinculadas<sup>547</sup>, se advierte expresamente al contribuyente que el método de valoración que finalmente acuerden las autoridades competentes puede diferir del que él haya propuesto en su solicitud, teniendo el derecho a rechazar el acuerdo y retirar su propuesta<sup>548</sup>.

### III. LA TRAMITACIÓN DE LOS APAS EN ESPAÑA

En el régimen jurídico español, la fase de tramitación del procedimiento APA se encuentra regulada en los artículos 24 (para APAs unilaterales) y 33 (para APAs bilaterales o multilaterales) RIS, los cuales disponen:

#### Artículo 24.

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

---

<sup>541</sup> Cfr. Artículo 4.04 (3), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>542</sup> Cfr. Artículo 114, PS LA 2011/1.

<sup>543</sup> Cfr. Artículo 65, IC 94-4R. En la doctrina véase: FRANCESCUCI, David y KESHVANI, Shiraj, «Canada», *op. cit.*, nota 483, p. 237.

<sup>544</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *op. cit.*, nota 223, p. 289.

<sup>545</sup> Cfr. Artículo 122, PS LA 2011/1.

<sup>546</sup> Cfr. Artículo 114, PS LA 2011/1.

<sup>547</sup> Esto de conformidad con el artículo 65 IC 94-4R, el cual dispone: “Ni usted, ni a las entidades no residentes estarán directamente involucrados en las negociaciones de la autoridad competente. Sin embargo, es posible que le pedimos o las entidades no residentes que estén disponibles para responder a cualquier pregunta que las autoridades competentes puedan haber durante las sesiones de negociación”. Traducción libre.

<sup>548</sup> Cfr. Artículo 65, IC 94-4R.

### Artículo 33

1. En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración.

Los contribuyentes podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

2. La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de los sujetos interesados, cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas.

La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.

Como se puede ver, ambos artículos establecen la facultad de la Administración para requerir al contribuyente a efectos de recabar mayor información (datos, informes, antecedentes, justificantes, etc.) que considere relevante para la determinación del valor normal de mercado respecto de las operaciones propuestas. En ello se resume, básicamente, la fase tramitación del procedimiento APA español, tanto para acuerdos unilaterales como bilaterales.

La regulación actual no dista mucho de las anteriores respecto de esta fase del procedimiento. De hecho, el contenido del artículo 24 casi no ha variado desde la redacción original dada por el artículo 21.1 del RIS aprobado por el R.D. 537/1997<sup>549</sup>, que posteriormente pasó a ser el artículo 25 del RIS aprobado por el R.D. 1777/2004<sup>550</sup> y que fue reproducido en sus mismos términos en la modificación del RIS aprobado por el R.D. 1793/2008<sup>551</sup>, por lo que desde su primera reglamentación en 1997, la fase de tramitación en el régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración ha permanecido casi intacta.

La única diferencia notable es que el régimen desarrollado por el RIS aprobado

---

<sup>549</sup> Artículo 21.1 RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “La Administración tributaria examinará la documentación referida en el artículo 19 de este Reglamento, pudiendo requerir de los sujetos pasivos cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

Los sujetos pasivos podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.”

<sup>550</sup> Artículo 25 RIS aprobado por el R.D. 1777/2004 (en vigor hasta el 19 noviembre 2008): “La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los obligados tributarios cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.”

<sup>551</sup> Artículo 25 RIS aprobado por el R.D. 1793/2008 (en vigor hasta el 12 de julio de 2015): “La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los obligados tributarios cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.”



por el R.D. 537/1997 (o primer programa APA) establecía el derecho de los contribuyentes de proponer la práctica de pruebas<sup>552</sup>, así como solicitar la emisión de informes periciales sobre el contenido de la propuesta de valoración formulada<sup>553</sup>, de forma que, en cierta medida, el contribuyente gozaba de mayor capacidad de actuación durante la tramitación del acuerdo<sup>554</sup>; capacidad que ha quedado prácticamente diluida en la articulación normativa del programa APA vigente.

Por lo antes dicho, y a la luz de la regulación del procedimiento APA en los países anteriormente analizados, la legislación española se puede calificar de escueta por lo que hace a la fase de tramitación del procedimiento: no precisa los criterios o parámetros bajo lo cuales la ONFI analiza y evalúa la propuesta, ni la forma en que interviene el contribuyente o se llevan a cabo las negociaciones, así como tampoco establece los plazos a que debe sujetarse la tramitación del acuerdo.

Además, como se ha indicado, la normativa parece estar diseñada más para APAs unilaterales que para APAs bi o multilaterales, por lo que sería recomendable que el régimen español transite a una mayor preferencia por APAs bi y multilaterales, sobre todo si se toma en cuenta el panorama actual de la UE, en donde la Comisión Europea ya se ha dado a la tarea de investigar la configuración de diversos APAs unilaterales como posibles ayudas de Estado, cuestiones que se abordarán al final de este trabajo.

Para ello, es decir, para dar preferencia a los APAs bi o multilaterales, podrían establecerse medidas de restricción al acceso de APAs unilaterales, por ejemplo: que este tipo de acuerdos se deje para operaciones pequeñas u operaciones que no resulte conveniente conducir a través de negociaciones bilaterales, o cuando existan varias jurisdicciones fiscales con similares circunstancias y uno o más APAs hayan sido

---

<sup>552</sup> Artículo 21.2, RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “Los sujetos pasivos podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias. El resultado de la práctica de estas pruebas será comunicado a los sujetos pasivos. Tanto la Administración tributaria como los sujetos pasivos podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración formulada.”

<sup>553</sup> Artículo 21.3 RIS aprobado por el R.D. 537/1997 (en vigor hasta el 1º de septiembre de 2004): “Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto a los sujetos pasivos, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.”

<sup>554</sup> En este sentido: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 653.

obtenidos simultáneamente sobre esas mismas cuestiones.

Por otro lado, a pesar de que el programa APA actual fue aprobado con posterioridad a la publicación de los trabajos del FCPT, la terminología utilizada se aparta de las recomendaciones hechas por el Foro, especialmente en cuanto a la flexibilidad que debe regir en el procedimiento APA. Mientras los esfuerzos internacionales (OCDE, FCPT, PATA, etc.) apuestan por un enfoque de acuerdo entre las partes, otorgando al contribuyente un considerable margen de maniobra en la negociación del APA, el RIS aprobado por el R.D. 634/2015 como desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014 insiste en enfocar al APA como acto administrativo<sup>555</sup>.

Por ello, a continuación se desarrollan algunos aspectos sobre los que, en nuestra opinión, convendría reflexionar en el caso español y que se relacionan con: 1) la estructura y operación de la unidad encargada de tramitar el procedimiento; 2) el establecimiento de plazos para la tramitación del acuerdo; y 3) el derecho del contribuyente para solicitar la revisión de los términos de las negociaciones ante la Administración tributaria.

### **1. La estructura y operación de la unidad encargada de tramitar el procedimiento APA**

Como se ha dicho líneas arriba, la regulación del procedimiento APA en otros países establece de forma expresa la conformación de un “equipo APA” para realizar las labores de evaluación y negociación del acuerdo, el cual consiste en un grupo de trabajo de carácter interdisciplinario (economistas, abogados fiscalistas, contadores, especialistas en precios de transferencia, etc.), suficientemente capacitado y con experiencia en la gestión y tramitación de APAs, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

---

<sup>555</sup> En el mismo sentido: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 846.

Cuadro 23. Estructura del equipo APA en otros países			
Australia <sup>556</sup>	Canadá <sup>557</sup>	Estados Unidos	India <sup>558</sup>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un responsable del caso</li> <li>• Un secretario (<i>case officer</i>)</li> <li>• Un economista</li> <li>• Un especialista APA</li> <li>• En casos de APA bilateral, un representante de la autoridad competente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un responsable del caso</li> <li>• Un secretario</li> <li>• Un contador/auditor</li> <li>• Un economista</li> <li>• Un asesor legal</li> <li>• Personal de auditoría u otros especialistas de la Administración que se designen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un responsable del caso</li> <li>• Un economista</li> <li>• Un auditor</li> <li>• Un abogado</li> <li>• En casos de APA bilateral, un analista de la autoridad competente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un responsable del caso</li> <li>• Personal designado por la Administración</li> <li>• Personal independiente de la Administración con experiencia en APAs (expertos en economía, derecho, estadística y cualquier otro profesional que se requiera)</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación de los países mencionados.

De la tabla anterior destaca el caso de India, en donde el equipo APA no solo está conformado por funcionarios de la Administración, sino que además se incluyen en él expertos independientes con experiencia en la negociación de APAs, a fin de que las labores del equipo tengan credibilidad y se garantice la objetividad de su actuación en la evaluación de los factores que pueden influir en la tramitación del procedimiento<sup>559</sup>.

Incluso, hay quienes opinan que para que la Administración gane más credibilidad e inspire mayor confianza en el contribuyente, es necesaria la creación de un cuerpo de funcionarios separado de las funciones regulares de la Administración tributaria, que reciba la capacitación y adiestramiento necesarios para la gestión del procedimiento APA<sup>560</sup> y que esté totalmente alejado de las labores de auditoría y

<sup>556</sup> Cfr. Artículos 185 a 191, PS LA 2011/1. Cabe mencionar que en el caso de Australia el Programa APA se lleva a cabo por la Administración Tributaria a través del *Transfer Pricing Operations Group*, quien designa al “equipo APA” que conocerá del caso.

<sup>557</sup> Cfr. Artículo 25 IC 94-4R.

<sup>558</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan, «Indian Advance Pricing Agreement Regime. The Game Changer», Grant Thornton, 2012, pp. 1 y 7. [http://gtw3.granthornton.in/assets/Indian\\_APA\\_regime\\_The\\_Game\\_changer.pdf](http://gtw3.granthornton.in/assets/Indian_APA_regime_The_Game_changer.pdf). Fecha de consulta: 25 de febrero de 2016.

<sup>559</sup> Véase: KRISHNAMURTHY, Vijay, «Will Advance Pricing Agreements end transfer pricing disputes in India?», *op. cit.*, nota 477, p. 676. Al respecto conviene recordar que, como se ha dicho, el régimen de APAs desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 537/1997 establecía algo parecido en su artículo 21.1, pues permitía que tanto la Administración como el contribuyente solicitaran la emisión de informes periciales sobre el contenido de la propuesta de valoración formulada.

<sup>560</sup> En palabras de KRISHNAMURTHY: “It would harm the APA programme if tax officials who have worked in the field for several years with a tax collection background were inducted into the team to finalize an APA without training and guidance”. *Ibidem*, pp. 676 y 678.

procedimientos de ajuste de precios de transferencia<sup>561</sup>.

Asimismo, se ha sugerido que para llegar a un acuerdo que beneficie a ambas partes, los funcionarios de la Administración encargados de la tramitación del APA, antes de estudiar el caso desde su posición como autoridades fiscales, lo analicen desde una perspectiva empresarial, como si fuesen ejecutivos de esa industria, a fin de comprender la dinámica de mercado que esté siendo analizado y poder estimar el comportamiento que tendrá durante la vigencia del acuerdo.<sup>562</sup>

Relacionando lo anterior con nuestro caso de estudio se debe mencionar que, por un lado, no parece haber datos, informes oficiales o simplemente información genérica que permita conocer la composición y estructura de la ONFI o los nombres de los funcionarios que se encargan de tramitar el procedimiento APA, a diferencia de otras jurisdicciones en donde dicha información se publica periódicamente y es de acceso público<sup>563</sup>; y por otro, que al día de hoy los APAs se siguen gestionando desde las unidades de la Administración encargadas de coordinar las actividades de control e inspección de operaciones vinculadas.

En España la competencia para llevar el procedimiento APA se ha atribuido siempre, desde el primer régimen jurídico de 1995, al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, quien designa al funcionario al que

---

<sup>561</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan y ARORA, Akash, «India. Advance Pricing Agreements: The journey thus far», *op. cit.*, nota 107, p. 174.

<sup>562</sup> «The team of tax authorities who are involved should approach an APA from the perspective of industry executives so as to fully understand the market dynamics of the industry being dealt with, understand the factors that result in industry advantages and disadvantages which in turn emphasizes the critical assumptions and conditions in respect of which an APA is to be based, how the industry is expected to perform during the period of the APA, identify the critical factors that create value for the taxpayer and determine to what extent this is possessed by the taxpayer compared to other players in the industry, what, therefore, would be the most appropriate transfer pricing methodology, etc. It is only after understanding such industry-related issues that these individuals should then adopt the perspective of the tax authorities to arrive at an APA that is beneficial to both parties...». KRISHNAMURTHY, Vijay, «Will Advance Pricing Agreements end transfer pricing disputes in India?», *op. cit.*, nota 477, p. 678.

<sup>563</sup> Por ejemplo, en Estados Unidos, cuyo programa APA se compone, con datos a abril de 2015, de 59 líderes de equipo, 22 economistas y 10 altos directivos organizados en 10 grupos (7 grupos conformados por líderes de equipo y 3 grupos conformados por economistas). Según el *Announcement 2015-11* publicado en abril de 2015 por el IRS, los grupos líderes de equipo (*leader team groups*) se organizan por país y cada grupo tiene la responsabilidad de varios países. Debido al gran volumen de casos con ciertos países, algunos países son responsabilidad de más de un grupo. Véase: INTERNAL REVENUE SERVICE, «Announcement 2015-11», Internal Revenue Bulletin: 2015-15, Washington, D.C., IRS, 13 de abril de 2015, [https://www.irs.gov/irb/2015-15\\_IRB/ar14.html#d0e2697](https://www.irs.gov/irb/2015-15_IRB/ar14.html#d0e2697). Fecha de consulta: 24 de febrero de 2016.

corresponde la instrucción, tramitación y formulación de la propuesta de resolución del acuerdo, el cual, hasta antes de la creación de la ONFI, solía ser un Inspector de Hacienda ubicado en equipos de inspección<sup>564</sup>.

Actualmente, como se ha dicho antes, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, ONFI, es la autoridad competente para instruir y resolver el procedimiento APA. De acuerdo con la Resolución por la cual fue creada<sup>565</sup>, la ONFI se encuentra orgánicamente adscrita al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, lo cual significa que el titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sigue conservando la competencia para iniciar el procedimiento APA, designar al instructor que lleve el caso, emitir la resolución respectiva y, en su caso, suscribir los APAs<sup>566</sup>.

---

<sup>564</sup> Al respecto véase: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia...», *op. cit.*, nota 86, p. 111; y CALVO VÉRGEZ, Juan, *Operaciones vinculadas y subcapitalización...*, *op. cit.*, nota 425, pp. 412 y 413.

<sup>565</sup> Véase: “Resolución de 13 de marzo de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria”, publicada en el BOE el 15 de marzo de 2013, <https://www.boe.es/boe/dias/2013/03/15/pdfs/BOE-A-2013-2811.pdf>. Fecha de consulta: 16 de febrero de 2016. De acuerdo con dicha resolución: “La Agencia Tributaria debe avanzar en este campo tan prioritario de la fiscalidad internacional, por lo que se hace preciso el impulso más decidido de la actividad de control fiscal en esta materia. De una forma similar a las estructuras de los países de nuestro entorno, mediante esta Resolución se crea, dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, y dependiendo de la Dirección del mismo, una Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional; que tendrá competencia en todo el territorio nacional para la dirección, gestión, planificación, impulso y coordinación operativa en la materia”.

Más adelante señala: “La Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, dependiente del titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, tendrá atribuidas las funciones y competencias de las letras u), v), **w)**, x) e y) del **artículo 5.1 la Orden PRE/3581/2007**, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias”. El resaltado es nuestro.

El artículo 5.1, letra w), punto 3º de la mencionada Orden refiere a la coordinación de: “Los acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas y para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias...”, así como a “la instrucción de dichos procedimientos e informar y establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones en el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias”.

<sup>566</sup> Así lo dispone la “Orden HAP/1431/2015, de 16 de julio, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias”, publicada en el BOE el 17 de julio de 2015, y que a continuación se transcribe en la parte que interesa:

“Dos. El artículo 5 queda redactado del siguiente modo:

[...]

2. Corresponden al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria las siguientes competencias:

[...]

p) El inicio, en su caso, la designación del instructor y la resolución a efectos de los procedimientos a los que se refieren la letra p) del apartado anterior de este artículo, del procedimiento de acuerdos previos de

A nuestro juicio, y sin perjuicio de reconocer el principio de estanqueidad de la información, la concurrencia entre las facultades de inspección y las de instrucción del APA a cargo de la AEAT es un factor que puede desinhibir el ánimo del contribuyente en la búsqueda de un APA por temor a que se utilice la información suministrada dentro del procedimiento para, eventualmente, iniciar una inspección en su contra<sup>567</sup>.

Convendría entonces reflexionar si alguno de los aspectos antes mencionados (como el establecimiento de criterios para la selección de los funcionarios que se encargarán de tramitar el acuerdo; la posibilidad de que asesores externos e independientes participen en las negociaciones; considerar la creación de un cuerpo separado de las funciones de inspección y control para la tramitación de los acuerdos; o especializar y capacitar a los funcionarios de la Administración sobre la forma en que opera la tramitación de APAs en jurisdicciones con más experiencia), pudiera ser de utilidad para optimizar el procedimiento en el caso español.

Asimismo, y tomando en consideración las mejores prácticas propuestas por el Reporte Final de la acción 14 del programa BEPS a fin de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las que se encuentra la inclusión de APAs multilaterales en las guías del procedimiento amistoso<sup>568</sup>, convendría reflexionar si la Dirección General de Tributos, autoridad competente en materia del procedimiento amistoso<sup>569</sup>, debiera ostentar la competencia en materia de APAs; diseñar alguna fórmula de colaboración conjunta entre la ONFI y la DGT; o directamente crear una sola unidad encargada de gestionar el procedimiento amistoso y el programa APA, tal como lo hizo Estados Unidos al fusionar ambos mecanismos instaurando el *Advance*

---

valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas y del procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias. A efectos de este último procedimiento, le corresponde asimismo la suscripción del acuerdo con la otra Administración tributaria.”

<sup>567</sup> En el mismo sentido: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 551.

<sup>568</sup> Véase: OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, *op. cit.*, nota 21. De acuerdo con el párrafo 58 del Reporte Final, pese a que el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de la OCDE se ha centrado tradicionalmente en la resolución de controversias bilaterales, algunos fenómenos como la adopción de modelos de negocio regionales y mundiales y la integración acelerada de las economías y los mercados nacionales, han puesto de relieve la necesidad de contar con mecanismos eficaces para resolver controversias fiscales que afectan a más de una jurisdicción. En consecuencia, los países deberían elaborar e incluir en sus directrices sobre procedimiento amistoso y sobre APAs, directrices sobre el procedimiento amistoso y APAs multilaterales.

<sup>569</sup> *Cfr.* Artículo 2, del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

*Pricing and Mutual Agreement program* como unidad administrativa adscrita la *Office of the U.S. competent authority (USCA)*, dependiente de la *Office of the Deputy Commissioner International, Large Business & International Division*.

## **2. El establecimiento de plazos en la tramitación del acuerdo**

La normativa española es omisa en establecer plazos de cara a evaluar y negociar un APA, lo que contrasta con la regulación de otras jurisdicciones en donde, para asegurar que las tareas de evaluación y negociación del acuerdo se lleven conforme a los tiempos previstos, establecen plazos específicos durante la tramitación del procedimiento. Estos plazos están relacionados con: la evaluación de la propuesta por la Administración tributaria, la oportunidad del contribuyente para proponer una metodología diversa cuando la originalmente planteada fue rechazada, y la convocatoria al contribuyente para iniciar las discusiones de negociación del acuerdo.

Así, algunas jurisdicciones establecen un plazo límite contado a partir de la recepción de la propuesta, una vez que se ha verificado que cumple con todos los requisitos, para que la Administración tributaria realice las tareas de evaluación y fije su postura al respecto. Estos plazos van desde 5 meses en el caso de China<sup>570</sup>, 6 meses en los casos de Vietnam<sup>571</sup> y Rusia (en donde el plazo puede extenderse hasta por tres meses más dependiendo de las circunstancias y la complejidad del caso)<sup>572</sup>, y 12 meses en los casos de Canadá<sup>573</sup> y Venezuela<sup>574</sup>.

De igual forma, cuando la Administración tributaria rechaza la metodología propuesta para calcular el precio de libre competencia, en países como Polonia<sup>575</sup> el contribuyente dispone de un plazo de 30 días, contados a partir de la notificación de la no aceptación, para proponer un método distinto o aportar argumentos adicionales que justifiquen la metodología propuesta originalmente.

---

<sup>570</sup> Véase: DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», *op. cit.*, nota 340, p. 21.

<sup>571</sup> Véase: THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietnam. The Advance Pricing Agreement Regime», *op. cit.*, nota 355, p. 433.

<sup>572</sup> Véase: STROYKOVA, Svetlana, LEMETYUYNEN, Ilarion y SLAVINSKAYA, Nika, «Russia. Introduction of APA Guidance», *op. cit.*, nota 401, p. 240.

<sup>573</sup> *Cfr.* Artículo 64, IC 94-4R.

<sup>574</sup> Véase: CURIEL GARCÍA, Moisés y CRUZ, Fernando, «Venezuela», *op. cit.*, nota 355, p. 66.

<sup>575</sup> Véase: BLAZEJEWSKA-GACZYNSKA, Aneta, «Poland», *op. cit.*, nota 466, p. 58.

Finalmente, algunos países contemplan un tiempo límite para que la Administración tributaria, luego de haber fijado su postura durante la evaluación de la propuesta, convoque al contribuyente para dar inicio a las discusiones de negociación del APA. Estos plazos van desde 10 días (en el caso de Grecia<sup>576</sup>) hasta 30 días (en los casos de Canadá<sup>577</sup> y China<sup>578</sup>). En el caso canadiense, se especifica incluso que la negociación del APA conlleva un plazo de 60 días adicionales<sup>579</sup>.

Como se ha mencionado, por lo que hace al caso español, la normativa no establece plazo alguno relacionado con la tramitación del acuerdo, tanto para que la Administración examine y revise la propuesta, como para que se lleven a cabo las discusiones de negociación del acuerdo. La única referencia en cuanto a plazos se refiere, que puede orientar sobre el tiempo que tiene la ONFI para tramitar el procedimiento, es la señalada por el artículo 25.4 RIS, según el cual el procedimiento APA debe finalizar en un plazo de seis meses<sup>580</sup>. No obstante, entendemos que el plazo es para llevar a cabo todo el procedimiento, no solo para realizar las tareas de evaluación y negociación.

Como se puede ver, la ausencia de plazos del programa APA respecto del tiempo que tiene la AEAT para evaluar la solicitud o para convocar al contribuyente a las discusiones de negociación del acuerdo, contrasta con la experiencia de los países antes mencionados y abre la puerta a la discrecionalidad administrativa, dejando al contribuyente en estado de incertidumbre.

Todavía más. Aún considerando que el plazo de seis meses a que hace referencia el artículo 25.4 RIS se aplique únicamente a la fase de tramitación del acuerdo, parece

---

<sup>576</sup> Véase: PERROU, Katerina, «Greece. APA Guidance released by tax authorities», *op. cit.*, nota 364, p. 117.

<sup>577</sup> *Cfr.* Artículo 66, IC 94-4R.

<sup>578</sup> Véase: DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», *op. cit.*, nota 340, p. 21.

<sup>579</sup> No obstante, la legislación canadiense enfatiza que, tratándose de APAs bilaterales, se requerirá más tiempo para concluir los acuerdos pertinentes con la autoridad competente extranjera. *Cfr.* Artículo 66, IC 94-4R.

<sup>580</sup> *Cfr.* Artículo 25.4 RIS: “El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada”. Aun suponiendo que dicho plazo no estuviera expresamente establecido, conviene recordar que, precisamente, seis meses es el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios que no disponen de períodos propios de solución expresa, de acuerdo con el artículo 104.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 102.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.



que, en la práctica, dicho plazo dista mucho de la realidad. De acuerdo con las estadísticas del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, publicadas por la Comisión Europea en octubre de 2015<sup>581</sup>, en España la negociación de un APA toma alrededor de 35 meses, por encima de países como Bélgica (24 meses), Países Bajos (24 meses), Polonia (7.5 meses) y Reino Unido (14 meses), como se ilustra en el siguiente cuadro:

<b>Cuadro 24. Negociación de APAs bi y multilaterales</b>		
País	Tiempo promedio en meses	
	Países UE	Países no UE
Alemania	33	41
Austria	43	59
Bélgica	24	36
España	35	—
Francia	31	27
Países Bajos	24	24
Polonia	7.5	33.5
Reino Unido	14	35
República Checa	—	32
Suecia	36	36

Fuente: Elaboración propia con datos de la Comisión Europea

Desde esta perspectiva, la demora en la tramitación disuelve la naturaleza prospectiva de los APAs. Para ejemplificarlo, pongamos que en 2017 un contribuyente busca lograr un APA sobre operaciones que llevará a cabo durante tres años a partir de julio de 2018. Suponiendo que, tras los encuentros preliminares y análisis de la solicitud previa por la Administración, la solicitud APA quede formalizada en julio de 2017, la estadística sugiere que el acuerdo no estará antes de julio de 2020, por lo que, en tal caso, su eficacia prospectiva sería de tan solo un año, debiendo acordar su aplicación retroactiva para los dos años transcurridos.

La dilación en la tramitación de los acuerdos no es un tema exclusivo de España. A decir del cuadro anterior, parece más bien ser un problema común y, hasta cierto punto, inherente al procedimiento debido al grado de complejidad en la valoración de operaciones vinculadas. Ante ello, es posible encontrar medidas que puedan paliar los retrasos administrativos en la tramitación de los acuerdos. Así, por ejemplo, la

<sup>581</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, pp. 1 y 2.

normativa australiana prevé la denominada “*delayed finalisation*”<sup>582</sup>, supuesto que permite modificar la fecha propuesta por el contribuyente para el inicio del acuerdo cuando su tramitación se ha retrasado substancialmente. Quizá esta pueda ser una medida a tomar en cuenta a fin de preservar la duración prospectiva de los APAs en el caso español.

### **3. El derecho a solicitar la revisión de los términos de las negociaciones del acuerdo**

Una cuestión novedosa que vale la pena destacar en el estudio comparado de la tramitación de los APAs es que algunas jurisdicciones otorgan al contribuyente la posibilidad de solicitar una revisión interna cuando las negociaciones del APA con la Administración tributaria han llegado a un punto muerto. Tal es el caso de Australia<sup>583</sup>, cuyo programa APA prevé un mecanismo para interrumpir de las negociaciones (“*circuit breaker mechanism*”<sup>584</sup>) que consiste en una revisión interna del caso por parte del Director del programa APA o por el funcionario superior que él designe<sup>585</sup>. Tras la revisión, se notifica al contribuyente sobre los resultados respectivos y la forma en que las discusiones de negociación pueden reanudarse.

Asimismo, el contribuyente puede utilizar este mecanismo en caso de que la Administración tributaria: 1) no acepte la propuesta del acuerdo; 2) no permita alcanzar un acuerdo respecto de los términos del APA; o 3) se desista del procedimiento.

Consideramos que podría resultar de interés explorar estas alternativas en el caso español, especialmente cuando el contribuyente requiera una revisión de los términos en que se negocia el acuerdo. Para garantizar la efectividad del mecanismo y que la

---

<sup>582</sup> De conformidad con el artículo 131, PS LA 2011/1: “*In the event that finalisation of an APA application is delayed substantially beyond the taxpayer's requested commencement date, the ATO will normally seek to specify a later commencement date for the APA in order to preserve the prospective nature of the agreement. The ATO will also seek to preserve the prospective three to five year duration of an APA.*”

<sup>583</sup> Cfr. Artículos 194 a 196, PS LA 2011/1.

<sup>584</sup> En opinión de la doctrina, el “*circuit breaker mechanism*” australiano: “*has been introduced with the laudable aim of providing taxpayers with a right to an internal review where APA negotiations with the ATO have reached a standstill.*” Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, op. cit., nota 117, p. 247.

<sup>585</sup> De acuerdo con MARKHAM, han habido algunas críticas en el sentido de que este mecanismo debe ser independiente del personal de la Administración que gestiona el programa APA para ser efectivo. *Ibidem*, p. 248.

revisión sea más imparcial, podría establecerse incluso como un mecanismo independiente de la ONFI y atribuirse a otra unidad, ajena a la AEAT, como podría ser la Subdirección General de Fiscalidad Internacional, adscrita a la Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas; idea que a nuestro juicio no resulta descabellada si se toma en cuenta que, como se vio anteriormente<sup>586</sup>, conforme el primer programa APA, desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 537/1997, tratándose de APAs bilaterales, el Director general de Tributos actuaba como autoridad competente para establecer las relaciones con las Administraciones involucradas en el acuerdo y para suscribir los APAs.

#### **4. Otros aspectos a considerar en la tramitación del procedimiento**

En el repaso de la tramitación de los APAs en el Derecho comparado destacan, además de los puntos anteriormente referidos, algunos otros que pudieran analizarse con vistas a su posible incorporación a la normativa española y que a continuación se enlistan, tales como:

- Permitir que expertos independientes, ya sea designados por el contribuyente o por la propia Administración, puedan participar en la evaluación de la metodología de precios de transferencia propuesta (Australia<sup>587</sup>, Hong Kong<sup>588</sup>).
- Establecer la posibilidad de que las negociaciones se lleven a cabo de manera presencial, vía telefónica, videoconferencia o por correo electrónico (Australia<sup>589</sup>, Estados Unidos<sup>590</sup>, Vietnam<sup>591</sup>).
- Ofrecer al contribuyente la opción de celebrar un APA unilateral en caso de que las negociaciones de un APA bilateral no hayan sido exitosas (Australia<sup>592</sup>,

---

<sup>586</sup> Véase *ut supra*: capítulo segundo, apartado II, subapartado 1, inciso A: El primer programa APA (1995-2004).

<sup>587</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, *op. cit.*, nota 117, pp. 238 y 239.

<sup>588</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *op. cit.*, nota 223, p. 289.

<sup>589</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, *op. cit.*, nota 117, p. 240.

<sup>590</sup> *Cfr.* Artículo 4.04 (2), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>591</sup> Véase: THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietnam. The Advance Pricing Agreement Regime», *op. cit.*, nota 355, p. 433.

<sup>592</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, *op. cit.*, nota 117, pp. 227 y 240.

Hong Kong<sup>593</sup>).

- Autorizar de manera expresa a los funcionarios de la Administración para realizar una revisión a detalle de la propuesta del contribuyente, a través de reuniones, entrevistas e, incluso, visitas *in situ* en las instalaciones del contribuyente a fin de obtener información de manera directa (Canadá<sup>594</sup>, India<sup>595</sup>, Italia<sup>596</sup>, Singapur<sup>597</sup> y, más recientemente, México<sup>598</sup>).

De los puntos anteriores, conviene señalar que la participación de expertos independientes ya había sido, en alguna medida, contemplada por el primer programa APA de 1995, permitiendo la posibilidad, tanto para la Administración como para el contribuyente, de solicitar la emisión de informes periciales sobre la propuesta de valoración formulada<sup>599</sup>.

Una crítica al respecto es que tratándose de casos de valoración compleja o que involucren un volumen considerable de operaciones, el contribuyente suele tener mayor capacidad económica para afrontar los gastos que acarrea la contratación de despachos o expertos independientes que emitan un estudio de precios de transferencia que avale su propuesta de valoración; mientras que para la Administración, por cuestiones presupuestarias y de gestión de recursos, siempre es un proceso más complejo el disponer de liquidez inmediata para pagar por un informe externo dentro de un procedimiento que, de por sí, ya es gratuito para el contribuyente.

Ante esta situación, tal vez convendría mirar a la experiencia australiana, en

---

<sup>593</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *op. cit.*, nota 223, p. 290.

<sup>594</sup> Véase: MARION, Daniel y LADAK, Kabir, «Canada», *op. cit.*, nota 310, p. 18.

<sup>595</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan y ARORA, Akash, «India. Advance Pricing Agreements: The journey thus far», *op. cit.*, nota 107, p. 174; y PATEL, Vispi T. y PRADHAN, Yashodhan D., «India. Advance Pricing Agreement Programme», *op. cit.*, nota 106, p. 24.

<sup>596</sup> Véase: CAPITTA, Francesco y GRISANTI, Claudio, «Italy», *op. cit.*, nota 502, p. 40.

<sup>597</sup> Véase: BHATNAGAR, Vatika, «Singapore. Revised Transfer Pricing Guidelines», *op. cit.*, nota 504, p. 4.

<sup>598</sup> Cfr. Regla 2.12.8., Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 y sus anexos 1 y 1-A, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2016. Consideramos arriesgada esta disposición en el caso mexicano. Desde un enfoque de derechos, suena delicado permitir a las autoridades fiscales “realizar un análisis funcional”, “en el domicilio fiscal del interesado”, en un país cuyo procedimiento APA carece de las salvaguardas legales básicas (el derecho a guardar silencio, el principio de estancamiento de la información, el derecho a la no auto-incriminación en materia tributaria, etc.) que todo programa APA debe garantizar a los contribuyentes.

<sup>599</sup> Véase *ut supra*: capítulo segundo, apartado II, subapartado 1, inciso A: El primer programa APA (1995-2004).

donde si bien, por lo general no es necesaria la participación de expertos independientes<sup>600</sup>, en casos de valoración compleja, la Administración puede requerir, “*at the taxpayer's expense*”<sup>601</sup>, la contratación de un experto independiente que sea aceptable para ambas y que evalúe la metodología de precios propuesta.

Por otro lado, respecto de autorizar a los funcionarios de la Administración para realizar una revisión de la propuesta del contribuyente, a través de reuniones, entrevistas e, incluso, visitas en las instalaciones del contribuyente a fin de obtener información de manera directa, creemos que esta medida debe ser reflexionarse con detenimiento en caso de incorporarse en el caso español. Sin perjuicio de reconocer que el procedimiento APA se informa por el principio de estanqueidad de la información, una visita *in situ* en las instalaciones del contribuyente (oficinas, establecimientos, sucursales, locales, almacenes, plataformas, embarcaciones, etc.) podría generar sensación de desconfianza en el contribuyente, ya sea simplemente por temor a revelar su información en tiempo real, o bien, por temor a ser sujeto a una futura inspección tributaria a partir de la información que él mismo reveló.

Hasta este punto se ha descrito la forma en que se desarrolla el procedimiento APA: desde los encuentros preliminares, pasando por la presentación formal de la solicitud, hasta la fase de evaluación y negociación del acuerdo. Corresponde ahora estudiar la forma en que se resuelve el procedimiento y los mecanismos que existen para modificar, prorrogar, retrotraer, revisar y renovar sus efectos; así como para comprobar y vigilar su cumplimiento.

---

<sup>600</sup> De acuerdo con el artículo 100, PS LA 2011/1: “*Independent experts are generally not required in an APA.*”

<sup>601</sup> Cfr. Artículo 101, PS LA 2011/1.



## CAPÍTULO QUINTO

### LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO APA

#### I. INTRODUCCIÓN

En el capítulo anterior se analizó la tramitación del procedimiento, diferenciando las tareas de tramitación y evaluación respecto de las actividades de negociación del acuerdo. Entre cosas, se observó que, por un lado, la ausencia de plazos del programa APA respecto del tiempo que tiene la ONFI para evaluar la solicitud APA abre la puerta a la discrecionalidad administrativa, y, por otro, que el plazo de seis meses para finalizar el procedimiento es ciertamente testimonial, pues en la práctica no parece cumplirse en ningún caso.

Corresponde ahora estudiar la fase de terminación del procedimiento. El procedimiento APA concluye, tras las labores de evaluación y negociación, con el acto que dicta la Administración tributaria. Cuando el procedimiento ha sido exitoso, dicho acto se configura en una especie de contrato o acuerdo en los países de tradición anglosajona, y como una resolución administrativa en países de régimen administrativo. Más allá de la tradición jurídica, que los APAs adquieran uno u otro carácter también es una cuestión de diseño normativo y de técnica legislativa, por lo que es necesario identificar el grado de intensidad en el uso de la terminología negocial con que los programas APA se confeccionan en los ordenamientos nacionales.

A diferencia de países como Australia, Canadá, Estados Unidos, India o Países Bajos, en donde la culminación natural del procedimiento se materializa en un acuerdo, en España el procedimiento APA termina con una resolución vinculante que expide de manera unilateral la Administración tributaria y que, por tanto, se rige por la teoría tradicional del acto administrativo.

Como se verá enseguida, la resolución que pone fin al procedimiento puede:

- Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente;
- Aprobar una propuesta de valoración diferente, con la aceptación del contribuyente; o

- Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

En el primer escenario, cuando la resolución es aprobatoria o favorable, se instrumenta el acuerdo entre Administración tributaria y contribuyente. En el caso de acuerdos multilaterales, el APA puede hacerse efectivo por medio de varios acuerdos bilaterales entre cada Administración participante y las demás<sup>602</sup>, o bien, por un solo acuerdo que suscriben todas las Administraciones participantes, previo consentimiento de las empresas solicitantes<sup>603</sup>.

Alcanzado el acuerdo, tanto la Administración tributaria como el contribuyente deben aplicar los compromisos contenidos en la resolución<sup>604</sup>, de modo que el APA se convierte en una garantía de seguridad jurídica. Por un lado, el contribuyente tiene la garantía de que la Administración o Administraciones implicadas no impugnarán la aplicación de la metodología acordada (a menos que así se hubiere previsto en el propio acuerdo) y no ajustarán los precios fijados en las operaciones que caigan dentro del ámbito del APA (siempre que el acuerdo se aplique adecuadamente); además de que tendrá el derecho de acceder a los beneficios que le resulten aplicables en virtud de la legislación interna o de un CDI<sup>605</sup>.

Por su parte, la Administración tributaria tiene la seguridad de que el contribuyente aplicará la valoración convenida a las transacciones objeto del APA; aunque ello no obsta para que pueda comprobar que los hechos y operaciones descritos en el acuerdo se corresponden con los efectivamente habidos y han sido correctamente aplicados. Sobre este punto no debe olvidarse que la valoración a que se refieren los APAs es respecto de la base imponible, no respecto de los precios de las operaciones; es decir, el acuerdo no determina el beneficio concreto que será sujeto a gravamen, sino el

---

<sup>602</sup> Así lo disponen tanto las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (párrafo 4.135), como las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea (artículo 45).

<sup>603</sup> Al respecto véase: TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 37, p. 545.

<sup>604</sup> De acuerdo con FALCÓN Y TELLA, cuando se logra el APA, “las entidades siguen obligadas a autoliquidar sobre los valores efectivamente aplicados, y lo único que ocurre es que las facultades administrativas quedan limitadas en el sentido de que la Administración no podrá... efectuar un ajuste superior al que resulta del acuerdo previo.” FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario», *op. cit.*, nota 269, p. 550.

<sup>605</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 846 y 847.



método para la valoración de las operaciones por él cubiertas<sup>606</sup>.

Ahora bien, cuando la Administración elabora una propuesta de valoración que difiere de la inicialmente presentada, el contribuyente debe aceptarla o rechazarla. En caso de aceptarla, el acuerdo se instrumenta conforme a lo descrito. En caso de rechazarla, el procedimiento termina definitivamente, con una serie de cautelas respecto de la información aportada por el contribuyente: confidencialidad y deber de sigilo por parte de los funcionarios que tramitaron el procedimiento, estanqueidad de la información de modo que no puede ser utilizada en un procedimiento de comprobación fiscal, y la devolución de la documentación aportada por el contribuyente.

En caso de que la Administración desestime la propuesta de valoración formulada por el contribuyente y no advierta posibilidades para lograr el acuerdo, el procedimiento termina. En estos supuestos, la Administración debe comunicar al contribuyente los motivos por los que su solicitud fue desestimada. Cuando dicha desestimación recae sobre una solicitud de APA bi o multilateral, en algunos países, como Australia<sup>607</sup> y Hong Kong<sup>608</sup>, se da al contribuyente la opción de suscribir un APA unilateral.

Por otro lado, se debe mencionar que, por regla general, la resolución que pone fin al procedimiento, sea favorable o desestimatoria, es irrecurrible. No obstante, como se verá más adelante, en algunos casos y bajo ciertos supuestos, consideramos posible impugnar las resoluciones de la Administración tributaria relacionadas con el APA.

Antes de analizar la terminación del procedimiento conforme la normativa española, se debe señalar que, además de por resolución expresa de la Administración tributaria, el procedimiento APA puede terminar por:

---

<sup>606</sup> Véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», *op. cit.*, nota 9, p. 246; FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario», *op. cit.*, nota 269, p. 534 y ss., y CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1046.

<sup>607</sup> Al respecto véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, *op. cit.*, nota 117, pp. 240.

<sup>608</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *op. cit.*, nota 223, p. 290.

- El desistimiento del contribuyente, el cual puede suscitarse en cualquier fase del procedimiento, siempre que sea antes de la suscripción del acuerdo (artículo 25.7 RIS)
- El rechazo de la propuesta de valoración o la interrupción del procedimiento por parte de la ONFI, decisión que debe ser motivada (*conference of right*).
- No alcanzarse acuerdo entre la ONFI y las autoridades competentes de las Administraciones fiscales implicadas durante la negociación de un APA bi/multilateral.
- Resolución administrativa presunta, una vez que han transcurrido seis meses sin que la ONFI haya notificado sobre la aceptación o rechazo de la propuesta de valoración (artículo 25.4 RIS)

Aclarado lo anterior, a continuación se analizará la terminación del procedimiento APA, profundizando en los elementos esenciales que debe contener el acuerdo, su vigencia o ámbito temporal de validez, los mecanismos de control para vigilar su cumplimiento, así como los procedimientos para su modificación o revisión, prórroga o renovación y cancelación o revocación.

## II. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO EN EL RÉGIMEN JURÍDICO ESPAÑOL

La terminación del procedimiento se encuentra regulada en los artículos 25 (para APAs unilaterales) y 34 (para APAs bi o multilaterales) RIS, los cuales, respectivamente, disponen:

### Artículo 25 Terminación y efectos del acuerdo

1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:
  - a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente
  - b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
  - c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.
2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:
  - a) Lugar y fecha de su formalización.
  - b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.
  - c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
  - d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
  - e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.

f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.

g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo.

3. En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

4. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

5. La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

7. El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

8. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.

Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en períodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

#### Artículo 34 Resolución

En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

De la transcripción anterior se pueden desprender los siguientes puntos, que desarrollaremos a continuación: la resolución que pone fin al procedimiento; el plazo para finalizar el procedimiento; la irrecurribilidad de la resolución que pone fin al procedimiento; los datos que debe contener la resolución mediante la cual se formalice el APA; el ámbito temporal de validez del acuerdo; y, los mecanismos para el control y vigilancia de los APAs.

## 1. La resolución que pone fin al procedimiento

Respecto del acto por el cual termina el procedimiento APA, se observa cómo la normativa española se rehúsa a emplear una terminología que permita sugerir un concierto de voluntades entre contribuyente y Administración. En lugar de ello, el Reglamento opta por el uso del vocablo “resolución”. Así, de la lectura del artículo 25.1 RIS, se desprende que la resolución mediante la cual la ONFI pone fin al procedimiento APA puede ser, o bien aprobatoria, o bien desestimatoria.

En el primer supuesto, cuando la resolución es favorable, la ONFI aprueba la propuesta de valoración presentada por el contribuyente, o bien, aprueba, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiere de la inicialmente presentada. En ambos casos, el APA se instrumenta formalmente en un documento. Si es unilateral, el acuerdo es suscrito por el Director de la ONFI, con la conformidad del contribuyente respecto del contenido del acuerdo. Si es bilateral, el acuerdo es suscrito entre el titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT<sup>609</sup> y las Administraciones tributarias implicadas, dándose traslado de una copia del APA al contribuyente<sup>610</sup>.

Como se aprecia, en ambos casos, la resolución que contiene propiamente el acuerdo no toma en cuenta ni otorga eficacia jurídica a la voluntad del contribuyente. El acto por el que se logra el APA que obligará a la Administración y al contribuyente, adquiere la forma tradicional de una resolución administrativa que es dictada, o bien unilateralmente (para el caso de APA unilaterales), o bien de manera conjunta entre las

---

<sup>609</sup> Así lo dispone la “Orden HAP/1431/2015, de 16 de julio, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias”, publicada en el BOE el 17 de julio de 2015, de acuerdo con la cual:

“Dos. El artículo 5 queda redactado del siguiente modo:

[...]

2. Corresponden al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria las siguientes competencias:

[...]

p) El inicio, en su caso, la designación del instructor y la resolución a efectos de los procedimientos a los que se refieren la letra p) del apartado anterior de este artículo, del procedimiento de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas y del procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias. A efectos de este último procedimiento, le corresponde asimismo la suscripción del acuerdo con la otra Administración tributaria.”

El resaltado es nuestro.

<sup>610</sup> Cfr. Artículo 34 RIS.

Administraciones involucradas (para el caso de APAs bi y multilaterales). En otras palabras, el acuerdo que se produjo entre Administración y contribuyente respecto de la metodología aplicable a las operaciones propuestas es preparatorio y no sustitutivo del acto resolutorio que pone fin al procedimiento APA. De ahí que insistamos en que los APAs no representan una técnica convencional en el sentido estricto del término, sino en la presentación de una propuesta que es aprobada o rechazada por la Administración.

En el segundo supuesto, cuando la resolución es desfavorable, la ONFI desestima la propuesta de valoración formulada por el contribuyente, dándose por terminado el procedimiento de manera definitiva. La desestimación de la propuesta puede darse de forma expresa, cuando la ONFI no aprueba los términos y condiciones en que se basa la propuesta presentada por el contribuyente; o de forma tácita, cuando transcurrido el plazo de 6 meses que tiene la ONFI para dictar resolución, el contribuyente no obtiene respuesta expresa, cuestión sobre la que reflexionamos más adelante al hablar del plazo para dictar resolución.

Cuando la resolución desestimatoria es expresa, conforme al artículo 25.3 RIS, la ONFI debe señalar, junto con la identificación de los contribuyentes, los motivos por los que desestima la propuesta de valoración. Si la resolución desestimatoria recae sobre una propuesta de acuerdo bilateral, la normativa española no ofrece la posibilidad, como ocurre en países como Australia<sup>611</sup> o Hong Kong<sup>612</sup>, que el contribuyente pueda suscribir un APA unilateral.

Por otro lado, de acuerdo con los artículos 26 RIS<sup>613</sup>, la resolución que pone fin al procedimiento, aprobatoria o desestimatoria, expresa o tácita, no es recurrible. No obstante, se permite impugnar los actos administrativos de liquidación que la AEAT llegue a dictar como consecuencia de la aplicación del APA, es decir, de la realización

---

<sup>611</sup> Al respecto véase: MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, *op. cit.*, nota 117, p. 240.

<sup>612</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *op. cit.*, nota 223, pp. 289 y 290.

<sup>613</sup> De acuerdo con el artículo 26 RIS: “La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse”.

de las operaciones previamente valoradas y cubiertas por el acuerdo<sup>614</sup>.

Consideramos que lo dispuesto por el artículo 26 RIS sobre la irrecurribilidad de la resolución que pone fin al procedimiento contraviene lo dispuesto por el artículo 227 b LGT, según el cual es admisible la reclamación económico-administrativa contra los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento, y toda vez que la resolución que pone fin al procedimiento APA constituye un acto que decide el fondo del asunto y pone fin al procedimiento, creemos que debe aceptarse la interposición de recurso en la vía económica administrativa<sup>615</sup>.

Además, afirmar desde una norma reglamentaria (artículos 26) que la resolución que pone fin al procedimiento APA es irrecurrible, sería tanto como hacer nugatoria la procedibilidad de la vía económica administrativa, establecida en una norma con rango de ley (artículo 227 b LGT) y, en general, negar el principio de impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos que pregonan el artículo 6 LGT<sup>616</sup>.

Sin duda, disposiciones como la del artículo 26 RIS que prohíben la recurribilidad de la resolución APA –aún tratándose de casos de silencio administrativo–, constituyen deficiencias del procedimiento que, además de contrastar con la regulación de los APAs en el Derecho comparado<sup>617</sup>, restan sustrato convencional a estos acuerdos y enfatizan la unilateralidad en la actuación de la Administración tributaria.

---

<sup>614</sup> Véase: CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia...», *op. cit.*, nota 86, p. 111.

<sup>615</sup> Comparte la opinión CALVO VÉRGEZ al apuntar que: “el APA no representa un acto de mero trámite. Se trata de un acto administrativo que, además de decidir el fondo del asunto, pone fin al procedimiento...”. CALVO VÉRGEZ, Juan, *Operaciones vinculadas y subcapitalización...*, *op. cit.*, nota 425, pp. 412 y ss.

<sup>616</sup> Artículo 6 LGT: “El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.”

<sup>617</sup> Por ejemplo, la normativa australiana prevé la posibilidad de que el contribuyente interponga un recurso de revisión cuando la Administración desestima su solicitud de acuerdo. De acuerdo con el artículo 56, PS LA 2011/1: “*Where an APA request is 'not accepted' into the APA Program the ATO will provide reasons for that decision. The taxpayer can seek an internal review of the ATO decision by the Head of the APA Program*”. Asimismo, la normativa colombiana (artículo 17, Decreto 3030, de 27 de diciembre de 2013) establece que: “En el evento de que la solicitud sea rechazada, procederá dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación, el recurso de reposición de que trata el artículo del mismo Estatuto. La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses contados a partir de su interposición para resolver el recurso”.

## 2. El plazo para finalizar el procedimiento

Conforme al artículo 25.4 RIS, el procedimiento APA debe finalizar en un plazo de seis meses<sup>618</sup>, por lo que, en principio, ese es el plazo que tiene la ONFI para resolver el procedimiento. No obstante, evidencia empírica muestra que los APAs se resuelven aproximadamente en 12 meses cuando son unilaterales y en 24 meses cuando son bilaterales;<sup>619</sup> lo cual hace pensar que, en la práctica, existen pocas probabilidades de que el contribuyente pueda obtener un APA con la AEAT dentro de dicho lapso.

Lo anterior lleva a preguntarnos: ¿qué ocurre entonces cuando no se cumple con el plazo de seis meses para finalizar el procedimiento? ¿Hay alguna prórroga? ¿Cómo puede entenderse, en su caso, el silencio de la ONFI?

De acuerdo con el artículo 18.9 LIS, las propuestas de valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se entienden desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución<sup>620</sup>, plazo que, como se ha dicho, es de seis meses conforme al artículo 25.4 RIS, el cual reitera que transcurrido dicho plazo sin haberse notificado resolución expresa, la propuesta de acuerdo podrá entenderse desestimada.

El sentido de ambos artículos (18.9 LIS y 25.4 RIS) contraviene claramente los principios generales de los acuerdos previos de valoración (artículo 91.4, segundo párrafo, LGT<sup>621</sup>), a los que hemos referencia anteriormente, y según los cuales el silencio administrativo debe entenderse siempre en sentido positivo; es decir, como la

---

<sup>618</sup> Cfr. Artículo 25.4 RIS: “El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada”. Aun suponiendo que dicho plazo no estuviera expresamente establecido, conviene recordar que, precisamente, seis meses es el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios que no disponen de períodos propios de solución expresa, de acuerdo con el artículo 104.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 102.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>619</sup> GRACIA ESPINAR, Eduardo. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y Coordinador de Precios de Transferencia en Ashurst Abogados. Comunicación personal, Madrid, 18 de febrero de 2016. Ello sin contar que, de acuerdo con las estadísticas elaboradas por el FCPT, publicadas por la Comisión Europea en octubre de 2015, en España la negociación de un APA toma alrededor de 35 meses. Véase: COMISIÓN EUROPEA, «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014», *op. cit.*, nota 49, pp. 1 y 2.

<sup>620</sup> Cfr. Artículo 18.9 LIS: “Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.”

<sup>621</sup> Artículo 91.4, segundo párrafo, LGT: “La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.”

aceptación por la Administración de los valores propuestos por el contribuyente en su solicitud de acuerdo. En nuestra opinión, con la Ley 27/2014, del IS, el legislador tributario desaprovechó, una vez más, la oportunidad de subsanar esta incongruencia legislativa<sup>622</sup>, que, aunado a la obstaculización de recurrir la resolución administrativa, termina por someter al procedimiento APA en una dictadura de discrecionalidad que parece haberse perpetuado.

Así, conforme al artículo 26 RIS<sup>623</sup> el acto presunto desestimatorio no es recurrible. Por tanto, el silencio de la Administración tributaria se entiende en sentido negativo y, además, es inimpugnable (al margen de que sea discutible la admisibilidad del recurso en la vía económica administrativa).

En una primera aproximación, se puede afirmar entonces que cuando la ONFI se demora más de seis meses para finalizar el procedimiento –entiéndase para dictar su resolución en el sentido que proceda (aprobatoria o desestimatoria)–, se produce de manera automática una resolución negativa presunta.

Adoptar esta postura implica que el contribuyente debe considerar, invariablemente, que la ONFI ha rechazado su propuesta de valoración una vez que ha transcurrido el plazo de seis meses para dictar resolución y, por tanto, asumir alguna de las siguientes posturas:

- Abstenerse de realizar las operaciones propuestas hasta en tanto la Administración resuelva el procedimiento.
- Realizar las operaciones propuestas conforme a unos precios de transferencia respecto de los cuales, a decir de los resultados iniciales de la evaluación y de las reuniones posteriores de negociación que sobre la propuesta de valoración hayan tenido lugar, se pueda presumir existe una probabilidad cierta de su aceptación por la Administración tributaria. Tras la resolución que se dicte, el

---

<sup>622</sup> En el mismo sentido: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1039.

<sup>623</sup> Cfr. Artículo 26 RIS: “La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.”



contribuyente tendría que calcular los ajustes de compensación que, en su caso, deba ingresar.

- Desistirse del procedimiento, retirando su solicitud de acuerdo.

Se debe reconocer, no obstante, que dado que las operaciones que se negocian en el marco de un APA son inminentes, o por lo menos existe probabilidad cierta de su verificación en el corto o mediano plazo (incluso, en ocasiones ya se están realizando), lo común será que el contribuyente aplique la metodología que estime más conveniente para la fijación del precio y, tras la resolución de la Administración o la eventual inspección, cubra los ajustes correspondientes. En caso de lograrse el APA, lo natural es que también se acuerde su aplicación retroactiva respecto de las operaciones ejecutadas con anterioridad a su aprobación, siempre que guarden semejanza con las operaciones que han sido cubiertas por el acuerdo.

En la práctica, como se ha dicho anteriormente<sup>624</sup>, la AEAT demora alrededor de 35 meses para la negociación de un APA, casi seis veces más del plazo que tiene para finalizar el procedimiento conforme la regulación nacional y el doble de lo que se recomienda a nivel comunitario (18 meses<sup>625</sup>). De ahí que no resulte extraño que la doctrina más autorizada califique la dilación del procedimiento como un desincentivo que inhibe el uso de los APAs<sup>626</sup>.

Aunado a lo anterior, se debe mencionar que la normativa española no establece la posibilidad de prorrogar el plazo de seis meses para la resolución del procedimiento, así como tampoco establece un plazo para finalizar el procedimiento tratándose de APAs bi o multilaterales, por lo que entendemos se rige por el plazo general de 6 meses a que se refiere el artículo 104.1 LGT<sup>627</sup>, en relación con el artículo 102.1 del

---

<sup>624</sup> Véase *ut supra*: capítulo cuarto, apartado III, subapartado 2: El establecimiento de plazos para la tramitación del acuerdo.

<sup>625</sup> De acuerdo con las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea, el plazo aconsejado para finalizar un APA es de 18 meses, el cual se computa de la siguiente forma: fase preliminar (mes 0), presentación formal de la solicitud (meses 1-3), evaluación de la solicitud (meses 4-12), envío de las posiciones respectivas, análisis de la posición de las otras partes (mes 13), negociación (meses 14-16), formulación del acuerdo (mes 17), adopción formal del acuerdo (mes 18). *Cfr.* “Apéndice C – Ejemplo de calendario para la celebración de los APP”, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>626</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, «The advantages and disadvantages of using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience», *op. cit.*, nota 112, p. 222.

<sup>627</sup> Artículo 104.1 LGT: “El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que

Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>628</sup>; plazo que debe computarse a partir de la formalización de la solicitud APA ante la ONFI.

En vista de que el plazo de seis meses no parece ser suficiente para que la AEAT finalice el procedimiento, y de que no existe posibilidad para prorrogarlo (al menos no en la legislación vigente), convendría entonces reflexionar qué sentido tiene mantener un plazo que, en la práctica, nunca se cumple. No venimos a proponer aquí que la regulación deba ser omisa en prever un plazo cierto para que la Administración dicte resolución, como ocurre en otras latitudes<sup>629</sup>, pues ello acrecentaría aún más la discrecionalidad administrativa y empeoraría las condiciones de seguridad jurídica para el contribuyente; pero sí creemos que podría ampliarse el plazo para dictar resolución.

Otra alternativa sería señalar expresamente el momento específico a partir del cual comienza a correr el plazo que tiene la ONFI para dictar resolución. Sobre este punto destacan, en el Derecho comparado, los casos de Canadá y Australia, donde el proceso se completa generalmente dentro de 12 meses después de la presentación de la solicitud; el caso de Inglaterra, donde la Administración tributaria tiene un plazo de 18 a

---

esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.”

<sup>628</sup> Artículo 102.1 del Reglamento: “A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de este reglamento o en la normativa específica del procedimiento.” Por su parte, el artículo 59 del Reglamento remite a lo dispuesto por el artículo 84 de la LGT, según el cual: “La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.” Como se ha dicho, en materia de APAs, el órgano competente es la ONFI, como unidad dependiente del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, cuya competencia se establece en la Resolución de 13 de marzo de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria”, publicada en el BOE el 15 de marzo de 2013, y en la Orden HAP/1431/2015, de 16 de julio, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias”, publicada en el BOE el 17 de julio de 2015.

<sup>629</sup> Tal como ocurre en el caso de República Checa. Al respecto véase: POL BROZKOVA, Lenka y VOJACKOVA, Lucie, «Czech Republic», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 26.

21 meses siguientes a partir de la fecha de la presentación formal para completar el procedimiento; y más recientemente, el caso de Irlanda, donde la Administración dispone de 24 meses para concluir el procedimiento<sup>630</sup>.

Al ser el plazo de resolución un ámbito sujeto a la discrecionalidad administrativa, y además configurarse el silencio administrativo como una presunción negativa irrecurrible, se vulnera el principio de seguridad jurídica y se deja al contribuyente sin posibilidad de reclamar las dilaciones indebidas en que pueda incurrir la Administración tributaria durante la tramitación del procedimiento. Esta deficiencia normativa del procedimiento también resta eficacia jurídica a los acuerdos previos como instituto convencional y atenta contra el objeto mismo de los APAs: garantizar seguridad jurídica<sup>631</sup>.

Basados en el tiempo que demora la Administración tributaria para finalizar el procedimiento —y sin perjuicio de reconocer la movilidad al sector privado de los funcionarios encargados de gestionar este tipo de procedimientos, cuya experiencia y especialización es bien valorada por empresas y despachos—, sería conveniente también que conforme la ONFI vaya adquiriendo mayor experiencia en la negociación de APAs y mayor conocimiento respecto de las características y particularidades que reviste cada tipo industria económica, se puedan identificar los elementos comunes a cada segmento de industria (metodologías de precios de transferencia más apropiadas, operaciones normalmente aceptadas, productos o activos más comunes, condiciones económicas que suelen incidir en las actividades o modelos de negocio, asunciones críticas por tipo de industria, etc.), así como también los riesgos que son inherentes a cada uno de ellos.

Lo anterior permitiría el diseño de plantillas o formatos estandarizados de APAs conforme a las necesidades de cada tipo de industria. Así, el contribuyente sabría de antemano, tal vez incluso desde las actuaciones previas, cuáles son los activos y riesgos

---

<sup>630</sup> De acuerdo con el artículo 36 de las Directrices sobre APAs bilaterales emitidas en junio de 2016 por la Administración tributaria Irlandesa, contenidas en el Revenue Operational Manual Part 35-02-07: “Revenue will endeavour to conclude APA cases within 24 months of receipt of the formal APA application from the taxpayer”.

<sup>631</sup> En palabras de CRUZ AMORÓS: “La obstaculización de la revisión de los acuerdos perpetúa la inseguridad jurídica que pretendía erradicar este tipo de procedimientos”. CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1025.

que aplican a la valoración de las operaciones vinculadas que suelen llevar a cabo contribuyentes que desarrollan actividades similares; lo cual, creemos, contribuiría a agilizar el procedimiento en la medida en que ambas partes, contribuyente y Administración, se abocarían entonces a “moldear” dicha plantilla a las necesidades propias del caso<sup>632</sup>.

De igual forma, otra medida que contribuiría a optimizar el procedimiento, sería la publicación por la AEAT de estadísticas, criterios generales, formatos y guías que permitieran conocer la forma y los tiempos estimados en que realmente se desarrolla el procedimiento, incluso, la publicación de los APAs mismos (excluyendo los datos personales del contribuyente y sus empresas vinculadas) y demás información relevante que permita medir en números la eficacia del programa APA (por ejemplo, el número de acuerdos concluidos, la clase de acuerdos firmados, datos sobre la duración, prórroga, renovación, modificación y revocación de los acuerdos, etc.)<sup>633</sup>

### **3. La irrecurribilidad de la resolución que pone fin al procedimiento APA**

Como hemos dicho, conforme al artículo 26 RIS, la resolución que pone fin al procedimiento APA es irrecurrible, lo que a nuestro juicio va en contra de la debida protección a los derechos humanos y garantías del contribuyente y contrasta con el necesario control de legalidad de los actos administrativos que debe existir en todo sistema jurídico.

La exclusión de recursos que establece el artículo 26 RIS supone una vulneración al principio de revisión de los actos y, por consecuencia, a la tutela judicial efectiva garantizada en el artículo 24.1 CE<sup>634</sup>. Si bien la tutela efectiva se circunscribe únicamente a la esfera jurisdiccional, el carácter procesal de este principio es ampliamente trasladable a los procedimientos tributarios, dentro de los que se incluyen

---

<sup>632</sup> Al respecto véase: KRISHNAMURTHY, Vijay, «Will Advance Pricing Agreements end transfer pricing disputes in India?», *op. cit.*, nota 477, pp. 678 y 679.

<sup>633</sup> En el ámbito de las técnicas convencionales dentro del Derecho tributario, la doctrina más autorizada ya ha recalado la importancia de la publicidad y la elaboración de criterios generales que orienten el ejercicio de las técnicas negociales. Al respecto véase: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *op. cit.*, nota 129, pp. 13 y 14.

<sup>634</sup> Artículo 24.1 CE: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.”

los relativos a la celebración de acuerdos tendentes a la determinación de la deuda tributaria<sup>635</sup>, como es el caso de los APAs.

Desde esta perspectiva, la limitación de las causas de impugnación de los APAs constituye una restricción excesiva a la tutela efectiva, pues conforme el artículo 26 RIS, aún en casos de silencio administrativo, solo resulta impugnable el acto de liquidación que se emita como consecuencia de la aplicación de la metodología de precios convenida a las transacciones cubiertas por el acuerdo. No obstante, tal como lo ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>636</sup>, la tutela efectiva no consiente que el Reglamento obligue a esperar la liquidación y, por tanto, el artículo 26 RIS debe considerarse nulo de pleno derecho, pues obstaculiza el derecho del contribuyente a recurrir la resolución que la Administración dicta con motivo de un procedimiento APA.

Sin embargo, esta problemática no es exclusiva del artículo 26 RIS. La prohibición de recursos se reproduce de manera sistemática en todo el programa APA español, como si se tratase de un principio general. Así, la irrecurribilidad de la resolución que pone fin al procedimiento no solo aplica al procedimiento para la obtención del APA, sino que se extiende también a los procedimientos de modificación o revisión y de prórroga o renovación de los APAs, tal como se muestra enseguida:

<b>Cuadro 25. Disposiciones nulas de pleno derecho del programa APA</b>	
Artículo	Texto
26 RIS	<i>“La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse”.</i>
29.6 RIS	<i>“La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.”</i>
30.5 RIS	<i>“La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.”</i>

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa

<sup>635</sup> Así lo ha puesto de manifiesto la doctrina: BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria...*, op. cit., nota 79, p. 244. De acuerdo con el autor, este razonamiento obedecería a que: “difícilmente puede sostenerse en un Estado de Derecho una configuración del deber de contribuir y una actuación administrativa de aplicación de los tributos que no sean respetuosas con determinadas garantías inherentes a todo procedimiento jurídico.”

<sup>636</sup> Desde el primer programa APA, FALCÓN Y TELLA ya señalaba que el contenido del artículo 26 RIS (entonces artículo 23 del RIS aprobado por el R.D. 537/1997): “es nulo de pleno derecho pues la tutela judicial efectiva no consiente que el Reglamento obligue a esperar la liquidación”. Véase: FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario», op. cit., nota 269, p. 534 y ss.

Los preceptos citados obstaculizan la tutela efectiva y, por tanto, son inconstitucionales y, nos atrevemos a decir también, inconvencionales<sup>637</sup>, por contrariar al Convenio Europeo de Derechos Humanos, especialmente el artículo 6.1 (derecho a un proceso equitativo), que establece las garantías procesales básicas e inherentes a todo tipo de procedimientos<sup>638</sup>, entre las que desde luego se encuentra el derecho a ser oído y la reclamación de los actos. Si bien hasta ahora la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos no ha aceptado plenamente que el contenido del derecho a un proceso justo sea trasladable a los procedimientos de orden tributario<sup>639</sup>, sí ha admitido, al interpretar el derecho de propiedad dispuesto en el artículo 1 del Protocolo adicional del Convenio Europeo<sup>640</sup>, que las salvaguardas procesales básicas que se desprenden de este derecho (*basic procedural safeguards*, o también llamadas *inherent procedural requirements*) deben estar garantizadas en los procedimientos tributarios<sup>641</sup>.

Por tanto, desde nuestro punto de vista, las disposiciones del programa APA a que se ha hecho referencia, al establecer una restricción excesiva a la tutela efectiva y al

---

<sup>637</sup> En el control de los actos del poder público, la compatibilización de un determinado acto normativo se hace, generalmente, a la luz de lo dispuesto por la Constitución; donde el texto constitucional es utilizado como parámetro de control vertical, lo que se ha denominado *control de constitucionalidad* de las leyes. Sin embargo, cuando este parámetro de control vertical está representado por instrumentos internacionales, se estudia entonces la compatibilidad entre una ley y un tratado o convención, lo que comúnmente recibe el nombre de *control de convencionalidad*. De acuerdo con LONDOÑO LÁZARO se trata de un tipo de control de la legalidad que se efectúa en el plano supranacional a fin de valorar el grado de cumplimiento de las obligaciones convencionales a partir de la consonancia entre la conducta del Estado y la prescripción jurídica internacional. Véase: LONDOÑO LÁZARO, María Carmelina, «El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: Confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derecho Humanos», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM-IIIJ, nueva serie, año XLIII, número 128, Mayo-Agosto, 2010, p. 797.

<sup>638</sup> Artículo 6.1 CEDH: “*Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.*”

<sup>639</sup> Al respecto véase el interesante análisis que realiza: PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, Ámsterdam, IBFD, Doctoral Series no. 28, 2014, pp. 121-126.

<sup>640</sup> Artículo 1, Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales: “*Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.*

*Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.*”

<sup>641</sup> Véase: PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, op. cit., nota 639, pp. 131 y 132.

derecho a un proceso equitativo, entrañan una vulneración a los requisitos inherentes o salvaguardas básicas que deben prevalecer en todo procedimiento y que se desprenden de los artículos 6.1 del Convenio Europeo y 1 de su Protocolo Adicional, por lo que no parecen superar el control de convencionalidad que, desde un enfoque de derechos y garantías del contribuyente, debe superar todo acto que emane de la Administración tributaria.

Así, partiendo del control constitucional y convencional de los actos, el contribuyente tiene derecho de recurrir la resolución que la Administración dicta con motivo de un procedimiento APA.

No obstante, aun aceptando improcedente el recurso en la vía económica administrativa, y tomando en consideración que el silencio administrativo se configura como una presunción negativa irrecurrible que impide reclamar las dilaciones indebidas en que pueda incurrir la Administración durante la tramitación del procedimiento, creemos que el contribuyente puede, en todo caso, hacer uso de otras vías para reprochar la demora injustificada de la ONFI, desde presentar una queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente por el retraso de la Administración, hasta demandar la responsabilidad patrimonial del Estado<sup>642</sup> por el daño económico ocasionado a él y a sus empresas vinculadas como resultado de los retrasos excesivos que sean imputables a la Administración tributaria. Abordar este último aspecto, el de la responsabilidad patrimonial, merecería un análisis más profuso y por separado, lo que se alejaría de los propósitos de nuestra investigación, por lo que solamente dedicaremos algunas líneas al respecto.

---

<sup>642</sup> Creemos que la responsabilidad patrimonial del Estado sería procedente toda vez que, de acuerdo con la doctrina, esta acción es de carácter subsidiaria en materia tributaria, por lo que solo cabe acudir a ella cuando no existe otra forma de obtener la reparación del daño a través de los procedimientos administrativos tributarios. Al respecto véase: LAGO MONTERO, José María, “Procedimientos para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria”, *Systemas. Revista de Ciencias Jurídicas y Económicas*, España, año 1, no. 2, <http://www.revistasystemas.com.br/index.php/systemas/article/viewFile/19/20>, Fecha de consulta: 1 de mayo de 2016, pp. 26 y 27. La responsabilidad patrimonial del Estado encuentra su base constitucional en el artículo 106.2 CE, de acuerdo con el cual: “*Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos*”. Para que proceda declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración, el Tribunal Supremo ha señalado que deben concurrir tres siguientes requisitos: 1) la realidad objetiva del daño, que ha de ser evaluado económicamente e individualizado en relación con una persona o grupo de personas; 2) el nexo causal entre el daño producido y la conducta o comportamiento de la Administración y, 3) la ausencia de fuerza mayor. Véase: STS de 2 de febrero de 1998 (RJ\1998\645), F.J. 3º.

Al intentar la acción de responsabilidad patrimonial, el contribuyente podría afirmar la ilicitud del daño en la ruptura del principio de protección de la confianza legítima<sup>643</sup>, como manifestación directa de los principios de seguridad jurídica y de buena fe, pues es presumible que a partir de que la ONFI admite a trámite la solicitud APA e instruye formalmente el procedimiento, existe a favor del contribuyente una expectativa razonablemente fundada de que la Administración resolverá en el plazo de seis meses que dispone expresamente el artículo 25.4 RIS. Es decir, partimos aquí de que el contribuyente confía legítimamente en la estabilidad de la situación jurídica que es creada por la propia norma tributaria<sup>644</sup>.

De ser procedente la acción, la cuantificación del daño estaría dada por la diferencia entre el precio que el contribuyente estuvo pagando por las operaciones vinculadas durante el tiempo que la ONFI demoró en dictar resolución (contado a partir de que venció el plazo para ello) y el precio que la Administración tributaria hubiese aprobado finalmente.

Ahora bien, suponiendo que la Administración considerase improcedente la reclamación del daño alegando que el contribuyente debió, en todo caso, tener por rechazada su propuesta de valoración vencido el plazo de seis meses, bastaría entonces con que el contribuyente demostrase que durante la tramitación del procedimiento no hubo al menos, por parte de la ONFI, negativa expresa o impedimento evidente que lo llevara a considerar que la propuesta de valoración sería finalmente rechazada, de modo que resultaba imprevisible anticipar el cambio en la línea de conducta de la Administración.

---

<sup>643</sup> El principio de confianza legítima es definido como un principio general del Derecho en virtud del cual algunas expectativas, derivadas de situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos. Véase: DÍAZ RUBIO, Patricia, *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 103 y 105. De acuerdo con la autora, son tres los requisitos para la aplicación del principio de confianza legítima: 1) la existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos conocido por la persona interesada, generando una situación de confianza; 2) un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza; y, 3) en la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público. *Ibidem*, pp. 83-103.

<sup>644</sup> De acuerdo con DÍAZ RUBIO, el principio de protección de la confianza legítima tiene naturaleza normativa, pues exige una determinada forma de conducta por parte de los poderes públicos cuando los particulares han depositado confianza en dicha actuación. *Ibidem*, p. 60.



No obstante lo anterior, se reconoce que las posibilidades de éxito en reclamar la responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la demora injustificada en la tramitación del procedimiento APA, son ciertamente escasas. En la práctica, lo más probable es que su admisibilidad solo aplique para aquellos casos en que las acciones de la Administración tributaria hayan generado en el contribuyente la expectativa legítima de que, en efecto, el acuerdo se resolvería en el plazo reglamentario de seis meses que dispone el artículo 25.4 RIS; supuesto que, como ya se ha comentado, no parece ocurrir nunca.

#### **4. Los datos que debe contener el APA**

El artículo 25.2 RIS señala, de manera enunciativa, más no limitativa, los datos mínimos que debe contener el documento mediante el cual se formaliza el APA. Estos son:

- Lugar y fecha de formalización del APA.
- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los contribuyentes implicados.
- Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- Descripción de las operaciones cubiertas.
- Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que se derivan del mismo.
- Períodos impositivos a los que será aplicable el acuerdo.
- Fecha de entrada en vigor del APA.
- Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo.

Ahora bien, para estar en condiciones de ofrecer una visión integral de los datos que debe contener un APA, en la siguiente tabla se muestran los elementos que, de acuerdo con las Directrices del FCPT<sup>645</sup> y la doctrina más autorizada<sup>646</sup>, debe contener todo APA:

---

<sup>645</sup> Cfr. “Apéndice E – Datos que normalmente serán necesarios en los acuerdos formales”, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

<sup>646</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, pp. 864 y 865.

<b>Cuadro 26. Elementos esenciales del APA</b>	
Datos de identificación	De todos los participantes: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombres y apellidos o razón social o denominación completa</li> <li>• Número de identificación fiscal</li> <li>• Dirección de las entidades vinculadas</li> </ul>
Datos de vigencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fecha de entrada en vigor del APA</li> <li>• Duración del acuerdo (ejercicios fiscales cubiertos)</li> <li>• Cualquier acuerdo que se haya concluido sobre la aplicación retroactiva del APA (<i>rollback</i>)</li> <li>• Asunciones críticas o cualquier otra circunstancia que, en caso de actualizarse, condicione la vigencia el APA</li> </ul>
Objeto y aplicación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones cubiertas</li> <li>• Metodología acordada para determinar los precios de transferencia y la horquilla de precios de transferencia que posiblemente resultará de su aplicación</li> <li>• Procedimiento para la solución de los conflictos que pueden plantearse en la interpretación del APA durante su ejecución</li> </ul>
Obligaciones derivadas del acuerdo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe anual</li> <li>• Documentación o datos adicionales que deban suministrarse y conservarse</li> <li>• Confidencialidad otorgada a la información suministrada.</li> <li>• Notificación de cambios en las situaciones críticas</li> <li>• Cualquier otra obligación que determine la forma de efectuar el seguimiento del acuerdo</li> </ul>
Formalización y carácter vinculante	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lugar y fecha de formalización del acuerdo</li> <li>• Conformidad del contribuyente y sus entidades vinculadas con el contenido del acuerdo</li> <li>• En caso de APAs bi o multilaterales, reconocimiento del carácter vinculante del acuerdo para todas las administraciones participantes</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de las fuentes citadas

La normativa española se ajusta, de manera general, a los datos que debe contener el acuerdo conforme las Directrices del FCPT y la doctrina. Recordemos que el artículo 25.2 RIS establece una lista no limitativa, por lo que en el acuerdo pueden figurar los datos que se consideren necesarios, incluso datos adicionales a los descritos en la tabla anterior, como puede ser un glosario de los términos clave para la aplicación de la metodología (tales como ventas, coste de ventas, cifra de negocio, etc.)<sup>647</sup>, un memorándum o guías para la aplicación e interpretación del acuerdo (*memorandum of understanding*); o bien, indicar de forma expresa las operaciones, productos, servicios o entidades vinculadas que quedan excluidas de la aplicación del acuerdo.

<sup>647</sup> *Idem.*

## 5. El control y vigilancia del acuerdo

Cuando se logra un APA, se deben aplicar, como se ha dicho, los compromisos en él contenidas. Así, de conformidad con el artículo 25.5 RIS, Administración tributaria y contribuyente deben sujetarse a lo que resulte de la propuesta aprobada.

Sobre este punto es importante resaltar que, conforme el artículo 18.14 LIS<sup>648</sup>, el valor de mercado que deriva de la aplicación de un APA se rige por el principio de estanqueidad de las valoraciones<sup>649</sup>, de modo que los APAs limitan sus efectos a los impuestos de tipo directo (IS, IRPF, IRNR), por lo que, salvo disposición expresa en sentido contrario, no producen efectos respecto de impuestos indirectos, especialmente respecto de gravámenes aduaneros, cuestión que resulta criticable al poner en riesgo al contribuyente de sufrir eventuales valoraciones dispares respecto de una misma operación, a efectos de distintos impuestos<sup>650</sup>.

Ahora bien, en caso de que el contribuyente no cumpla con los compromisos establecidos en el APA, la Administración tributaria puede efectuar un seguimiento del acuerdo a través de las actividades de control y vigilancia, las cuales tienen como finalidad verificar el estricto cumplimiento del APA por parte del contribuyente y demás entidades vinculadas, comprobando si los hechos que soportan los cálculos fueron correctos y aplicados de forma consistente, o si las circunstancias económicas fijadas en el acuerdo son ciertas y permanecen válidas<sup>651</sup>.

---

<sup>648</sup> Artículo 18.14 LIS: “El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario”.

<sup>649</sup> De manera general, el principio de estanqueidad supone que la valoración de operaciones a efectos de un determinado tributo, no debe forzamente coincidir con la que prevalezca a efectos de otro tributo. Frente a este principio, se encuentra el de la unidad o unicidad de las valoraciones, que postula el carácter vinculante de la valoración de operaciones para todos los órganos de la Administración tributaria. Sobre la discusión y alcances entre uno y otro principio véase, por todas, la STS de 25 de junio de 1998.

<sup>650</sup> Véase: GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, «Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: La aplicación del principio de libre competencia. Valoración a valor de mercado», *op. cit.*, nota 64, pp. 69-72. Al respecto, HORTALÁ VALLVÉ y SOLER BRAVA consideran que el valor derivado del APA debería poder aplicarse en el ámbito del IS y los gravámenes aduaneros, pues el compromiso de la Administración en el acuerdo debe vincular a todos sus órganos. HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 849.

<sup>651</sup> Véase: COSÍN OCHAÍTA, Rafael, *Fiscalidad de los precios de transferencia*, *op. cit.*, nota 31, p. 568.

De acuerdo con las Directrices de la OCDE<sup>652</sup> y con la doctrina<sup>653</sup>, las Administraciones tributarias pueden efectuar el seguimiento del cumplimiento del acuerdo a través de dos vías:

- Exigir al contribuyente un informe anual, demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el acuerdo y mostrando la vigencia de las hipótesis; o,
- Continuar el examen de la situación del contribuyente en el marco de sus comprobaciones regulares, sin evaluar de nuevo la validez del método; sino tan solo limitando el examen de los precios de transferencia a la verificación de los datos iniciales sobre los que se ha fundado la propuesta del acuerdo y, de esta forma, determinar si el contribuyente ha cumplido o no con los términos y condiciones del acuerdo; o bien, revisar la precisión de la información consignada en los informes anuales, así como la aplicación del método acordado.

Interesa subrayar que estas son las únicas vías para que la Administración lleve a cabo el control y vigilancia del acuerdo. Cualquier otra cuestión no relacionada con la aplicación o seguimiento de las determinaciones contenidas en el APA, se insertaría dentro del procedimiento ordinario de inspección de los tributos.

#### **A. Los informes anuales**

Esta es la vía que se emplea en España y en la mayoría de países (Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, India, México, Reino Unido, etc.), en donde el cumplimiento del acuerdo es comprobado a través de reportes o informes anuales (*annual compliance reports* o *APA reports*) que el contribuyente debe presentar por cada ejercicio fiscal cubierto por el APA, a fin de demostrar que él y sus empresas vinculadas han cumplido de buena fe con los términos y condiciones del acuerdo.

Usualmente, el informe anual se presenta junto con la declaración de impuestos

---

<sup>652</sup> Cfr. Párrafo 4.137, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias.

<sup>653</sup> Véase: RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, «Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España», *op. cit.*, nota 313, p. 10.

del grupo. En los APAs aprobados en España, este informe se incorpora a la declaración anual del IS (o el impuesto sobre la renta que resulte aplicable cuando el APA no se aplique a entidades residentes)<sup>654</sup>. En términos generales, en el informe anual el contribuyente debe aportar detalles sobre:

- La aplicación de la metodología de valoración acordada durante el año.
- El cumplimiento de las asunciones críticas, indicando si ha habido cambios.
- El cálculo de los ajustes de compensación a pagar.
- Cualquier otra información apropiada a las circunstancias particulares del contribuyente.

En la revisión del informe anual, la Administración puede solicitar al contribuyente información adicional para verificar el cumplimiento de los términos y condiciones del APA. Por lo general, cada APA establece los requisitos que debe cubrir el informe (contenido, alcance, fecha de presentación, etc.), sin embargo, algunos ordenamientos, como ocurre en el caso español (o en países como Australia<sup>655</sup>, Canadá,<sup>656</sup> y Estados Unidos<sup>657</sup>), prevén las características y requisitos mínimos que debe cubrir el informe anual.

Así, de conformidad con el artículo 28 RIS, el informe anual debe presentarse conjuntamente con la declaración del impuesto (IS, IRPF, IRNR, según se trate) y comprender, además de la información que se determine en el propio acuerdo, la

---

<sup>654</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 866.

<sup>655</sup> De acuerdo con el artículo 146, PS LA 200/1, el informe anual debe incluir, por ejemplo: “*information and computations necessary to ascertain the outcome of the application of the transfer pricing methodology for the covered international related party dealings and demonstrate the extent of compliance with the transfer pricing methodology and other terms of the APA*”, así como un “*analysis of any compensating adjustment required under the APA, and a detailed description of the manner in which the adjustment was effected.*”

<sup>656</sup> Cfr. Apéndice IV, sección 7, IC 94-4R.

<sup>657</sup> Cfr. Artículo 7.02, Rev. Proc. 2015-41. En el caso estadounidense, el contribuyente debe manifestar que la información contenida en el informe anual es, a su leal saber y entender, completa y correcta en todos sus términos, bajo de pena de perjurio. Para ello, debe incluir la siguiente leyenda en el informe anual: “*Under penalties of perjury, I declare that I have examined this annual report including accompanying documents, and, to the best of my knowledge and belief, this annual report contains all the relevant facts relating to the annual reporting requirements pursuant to the APA, and such facts are true, correct, and complete*”; y en caso de ser aplicable, incluir el ajuste respectivo para conformar la base imponible y otros elementos pertinentes que reflejen los resultados registrados en su informe anual. Cfr. 7.02 (8), Rev. Proc. 2015-4.1

siguiente información:<sup>658</sup>

- Operaciones realizadas en el período impositivo a las que ha sido de aplicación el acuerdo.
- Precios a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo.
- Descripción de las variaciones significativas de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo.
- Operaciones efectuadas en el período impositivo similares a aquellas a las que se refiere el acuerdo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo.

Estos requisitos parecen ser aplicables únicamente a APAs unilaterales, pues el propio artículo 28 RIS, en su último párrafo, señala que tratándose de acuerdos bi y multilaterales, la documentación que el contribuyente debe presentar en su informe anual será la que se derive del propio acuerdo<sup>659</sup>.

Asimismo, debe mencionarse que, a diferencia de países como México en donde la presentación del informe anual se condiciona al pago de tasas<sup>660</sup>, en el caso español la presentación del informe es totalmente gratuita.

## **B. Procedimientos de comprobación tributaria**

La segunda vía para vigilar el cumplimiento de un APA consiste en practicar inspecciones periódicas al contribuyente, iniciadas por un inspector de Hacienda encargado de comprobar que los precios de transferencia se apliquen conforme lo acordado.

No obstante, cuando el control y vigilancia del APA se lleva a cabo a través de

---

<sup>658</sup> Cfr. Artículo 28 RIS.

<sup>659</sup> Artículo 28, último párrafo, RIS: “[...] No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.”

<sup>660</sup> Véase *ut supra*: capítulo, apartado III, subapartado 2, inciso C: La gratuidad del programa APA vs. el pago de tasas como requisito de la solicitud.

comprobaciones fiscales, la inspección de las transacciones cubiertas por el APA debe limitarse a valorar si el contribuyente ha cumplido o no con las disposiciones recogidas en el APA. Para ello, es importante que el contribuyente mantenga los libros, registros o cualquier otra información que soporte las operaciones realizadas y la aplicación de la metodología de precios acordada.

Durante la comprobación fiscal, la Administración tributaria puede exigir al contribuyente que demuestre si:

- Ha cumplido de buena fe con los términos y condiciones del acuerdo
- Los informes anuales son reales y describen de forma apropiada las transacciones y operaciones realizadas
- La metodología aprobada ha sido aplicada de forma efectiva y consistente
- Las asunciones críticas del acuerdo siguen siendo válidas.

Conforme al artículo 25.6 RIS, antes transcrito, la Administración puede hacer uso de sus facultades de comprobación para verificar que los hechos y operaciones descritos en el APA se corresponden con los efectivamente habidos y que el acuerdo ha sido correctamente aplicado. Así, en caso de que los hechos y operaciones no se correspondan con la realidad o que el acuerdo no haya sido aplicado correctamente, la Inspección de los Tributos de la AEAT tiene facultades para regularizar la situación tributaria del contribuyente.

Al respecto creemos que la normativa podría mejorarse para incluir algunas salvaguardas en favor del contribuyente en caso de que, tras la revisión del informe anual, el inspector concluya que ha existido error en la aplicación de la metodología. Así, por ejemplo, sería recomendable establecer en la normativa española que si el contribuyente sujeto a inspección demuestra ausencia de mala fe o la existencia de causa razonable para justificar su comportamiento, el APA siga siendo válido sin ajuste alguno<sup>661</sup>.

---

<sup>661</sup> Conviene apuntar que esta medida ya ha sido adoptada en el Derecho comparado. Hasta la publicación de la Decisión DGB 2014/3098, de 3 de junio de 2014, algo similar preveía el programa APA holandés conforme la sección 10 del Decreto No. IFZ2001/292M.

## 6. La vigencia del acuerdo

Como se vio al abordar la clasificación de los APAs<sup>662</sup>, por los efectos que despliegan, los APAs pueden clasificarse en prospectivos o retroactivos. Lo común es que refieran a periodos futuros de aplicación, pues su fin es eliminar cualquier riesgo de doble o múltiple tributación y, consecuentemente, evitar litigios entre Administración y contribuyente, permitiendo incluso, la prórroga en su aplicación. Sin embargo, en algunos casos se permite acordar la retroactividad del APA, –“rollback” en la doctrina anglosajona–, posibilitando su aplicación respecto de operaciones ejecutadas en años anteriores a su aprobación, siempre que se hubieren sujetado a la misma metodología seguida en la fijación de la contraprestación de la operación vinculada.

### A. Efectos prospectivos de los APAs

De una revisión de Derecho comparado se puede observar que, en términos generales, los ejercicios fiscales cubiertos por un APA van de tres a cinco años, plazo que puede variar dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso en particular, con posibilidad de prórroga en la mayoría de las ocasiones. En el siguiente cuadro se muestran algunos de los países que establecen un número específico de ejercicios fiscales que pueden ser cubiertos por un APA:

Cuadro 27. Efectos prospectivos de los APAs	
País	Ejercicios cubiertos
Alemania <sup>663</sup>	3 a 5
Australia <sup>664</sup>	3 a 5
Austria <sup>665</sup>	3 a 5
Bélgica <sup>666</sup>	Hasta 5
Canadá <sup>667</sup>	3 a 5
Chile <sup>668</sup>	Hasta 3
España <sup>669</sup>	Hasta 4
Estados Unidos <sup>670</sup>	Por lo menos 5

<sup>662</sup> Véase *ut supra*: “Cuadro 7. Clasificación de los APAs”.

<sup>663</sup> Véase: SCHNORBERGER, Stephan, «Germany», *op. cit.*, nota 454, p. 182.

<sup>664</sup> Véase: JOSEPH, Anton, «Australia. Advance Pricing Agreements», *op. cit.*, nota 99, p. 3.

<sup>665</sup> Véase: GERDES, Imke, «Austria», *op. cit.*, nota 455, p. 18.

<sup>666</sup> Véase: BOMBEKE, Gery y DOORNAERT, Matthias, «Belgium», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, *op. cit.*, nota 98, p. 55.

<sup>667</sup> Cfr. Artículo 55 de la Circular Informativa 94-4R.

<sup>668</sup> Véase: MASSONE, Miguel, «Chile. New transfer pricing rules introduced», *op. cit.*, nota 446, p. 94 y ss.

<sup>669</sup> Cfr. Artículos 18.9 LIS y 25.8 RIS.



Francia <sup>671</sup>	3 a 5
Grecia <sup>672</sup>	Hasta 4
Guatemala <sup>673</sup>	Hasta 4
Hungría <sup>674</sup>	3 a 5
Italia <sup>675</sup>	Hasta 4
Japón <sup>676</sup>	3 a 5
Latvia <sup>677</sup>	Hasta 3
México <sup>678</sup>	Hasta 3
Países Bajos <sup>679</sup>	4 a 5
Polonia <sup>680</sup>	Hasta 5
Portugal <sup>681</sup>	Hasta 3
Reino Unido <sup>682</sup>	3 a 5
República Checa <sup>683</sup>	Hasta 3
República Eslovaca <sup>684</sup>	Hasta 5
Rusia <sup>685</sup>	Hasta 3
Singapur <sup>686</sup>	Hasta 2
Turquía <sup>687</sup>	Hasta 3

<sup>670</sup> Artículo 3.08, segundo párrafo, Rev. Proc. 2015-41: “Although the appropriate APA term will be determined on a case-by-case basis, an APA request typically should propose at least five prospective years, unless the taxpayer states a compelling reason to include fewer years.”

<sup>671</sup> Véase: SILBERZTEIN, Caroline, GRANEL, Benoît y NGUYÊN-LAPIERRE, Laura, «France», *op. cit.*, nota 202, p. 150.

<sup>672</sup> Véase: PERROU, Katerina, «Greece. APA Guidance released by tax authorities», *op. cit.*, nota 364, p. 118; y PAPADEMETRIOU, S., y KERAMEUS, G., «Greece. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015, p. 377.

<sup>673</sup> Véase: MARTÍNEZ ARELLANO, Michelle Janette, «Guatemala. Transfer pricing changes under recent tax reform», *op. cit.*, nota 440, p. 379.

<sup>674</sup> Véase: RISZTER, Gergely y BODROGI-SZABÓ, Tímea, «Hungary», *op. cit.*, nota 461, p. 200; y TORMA, L., «Hungary. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015, p. 421.

<sup>675</sup> Véase: D’AVOSSA, Mario, «Italy», *op. cit.*, nota 490, p. 244.

<sup>676</sup> Véase: WHATLEY, Edwin T., TAGUCHI, Kazuo y WEITZMAN, Howard J., «Japan», *op. cit.*, nota 491, p. 47.

<sup>677</sup> Véase: SARGHI, Pavel y BANDERS, Kaspars, «Latvia. Introduction of Advance Pricing Arrangement legislation», *op. cit.*, nota 463, p. 350.

<sup>678</sup> Cfr. Artículo 34-A, segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación: “Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.”

<sup>679</sup> Véase: NIJHOF, Margreet y STOLKER, Hub, «The Netherlands», *op. cit.*, nota 493, p. 277.

<sup>680</sup> Véase: CHENTOSZ, Tomasz, «Poland», *op. cit.*, p. 312.

<sup>681</sup> Véase: TEIXEIRA DE ABREU, Miguel, «Portugal», GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015, p. 330.

<sup>682</sup> Véase: BEETON, Danny y CLAYSON, Murray, «Advance Pricing Agreements: The UK perspective», *op. cit.*, nota 110, p. 5; y FLETCHER, Richard, DOLMAN, Nigel y BRENNAN, Thomas, «UK», *op. cit.*, nota 495, p. 469.

<sup>683</sup> Véase: FEKAR, Pavel, «Czech Republic», *op. cit.*, nota 468, p. 76.

<sup>684</sup> Véase: BALOGOVÁ, K., «Slovak Republic. Corporate taxation», *op. cit.*, nota 469, p. 847.

<sup>685</sup> Véase: KOSTENKO, Maria, SEIDOV, Arseny y BILYK, Roman, «Russia», *op. cit.*, nota 471, p. 352; y STROYKOVA, Svetlana, LEMETYUYNEN, Ilarion y SLAVINSKAYA, Nika, «Russia. Introduction of APA Guidance», *op. cit.*, nota 401, p. 240.

<sup>686</sup> Véase: CAPITTA, Francesco y GRISANTI, Claudio, «Italy», *op. cit.*, nota 502, p. 40.

<sup>687</sup> Véase: BHATNAGAR, Vatika, «Singapore. Revised Transfer Pricing Guidelines», *op. cit.*, nota 504, p. 43.

Venezuela <sup>688</sup>	Hasta 3
Vietnam <sup>689</sup>	Hasta 5

Fuente: Elaboración propia a partir de las fuentes citadas

En el caso de España, un APA puede desplegar sus efectos hasta por cuatro períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de su aprobación, con lo cual se protege al contribuyente ante las eventuales demoras en la tramitación del acuerdo<sup>690</sup>. Así, en términos del artículo 25.8 RIS, que reitera lo dispuesto por el artículo 18.9 LIS<sup>691</sup>, el acuerdo surte efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que estos puedan exceder de cuatro períodos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.

Al respecto debe puntualizarse que en España la eficacia prospectiva de los APAs no siempre ha sido de cuatro ejercicios fiscales. Recuértese que durante el primer programa APA (artículo 16.6, tercer párrafo, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS) los acuerdos tenían una validez de hasta tres períodos impositivos; validez que se amplió a cuatro periodos a partir del segundo programa APA (artículo 16.7, tercer párrafo, del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS) y que se mantiene vigente en el programa APA actual.

Debe indicarse también que, a diferencia del programa APA anterior<sup>692</sup>, la nueva

<sup>687</sup> Véase: EKINCI, Erdal y GÜLTEKIN, Duygu, «Turkey», *op. cit.*, nota 473, p. 427; y YALTI, B., «Turkey. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015, p. 983.

<sup>688</sup> Véase: CURIEL GARCÍA, Moisés y CRUZ, Fernando, «Venezuela», *op. cit.*, nota 355, p. 66.

<sup>689</sup> Véase: THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietman. The Advance Pricing Agreement Regime», *op. cit.*, nota 355, p. 434.

<sup>690</sup> En el mismo sentido: CORDERO GARCÍA, José Antonio, «Las operaciones vinculadas y el Impuesto sobre Sociedades: el desarrollo de la Ley de medidas de prevención del fraude fiscal», *Nueva Fiscalidad*, Madrid, Dykinson, no. 5, 2010, p. 82.

<sup>691</sup> Cfr. Artículo 18.9 LIS: «El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 periodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.»

<sup>692</sup> Artículo 16.7 TRLIS (R.D. Legislativo 4/2004): “[...] Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso...”. Como se ha dicho, las disposiciones en materia de APAs del TRLIS de 2004 permanecieron intactas en la posterior publicación de la Ley

redacción de la LIS no prevé que el acuerdo deba surtir efectos en el periodo en curso en que se obtiene, sin embargo, consideramos que esta situación debe sobreentenderse al extenderse ahora sus efectos a los ejercicios anteriores no prescritos<sup>693</sup>.

Si bien desde una lectura en la evolución normativa de los APAs puede percibirse una actitud de apertura por parte del legislador tributario frente a este tipo de acuerdos<sup>694</sup>, desde un enfoque de Derecho comparado, se percibe a un legislador anquilosado y reticente a reconocer la flexibilización progresiva que estos acuerdos han experimentado en los ordenamientos nacionales. Lejos se está de reconocer la eficacia prospectiva que los APAs tienen en países que permiten una vigencia de hasta cinco ejercicios fiscales (Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Hungría, Japón, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, República Eslovaca, Vietnam), y no digamos ya respecto de Estados Unidos, donde la vigencia de estos acuerdos es de por lo menos cinco años. Desde esta perspectiva, la Ley 27/2014, del IS, pudiendo ser la oportunidad para llevar los APAs a otro nivel, parece haberse estancado en la década pasada.

Por otro lado, como se ha establecido, los efectos prospectivos del APA pueden prorrogarse a fin de actualizar los supuestos fundamentales en que se basa el acuerdo, por lo que el ámbito temporal de validez de un APA puede ser ampliado a solicitud del contribuyente, para lo cual se debe seguir el procedimiento de prórroga o renovación que más adelante se analiza<sup>695</sup>.

## **B. Efectos retroactivos (*rollback*) de los APAs**

Por regla general, los APAs surten sus efectos hacia el futuro, sin embargo, existe la posibilidad de permitir su aplicación respecto de operaciones ejecutadas en años anteriores a su aprobación, siempre que estas se hubieren sujetado a la misma metodología seguida en la fijación de la contraprestación de la operación vinculada y

---

36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, por lo que el contenido del artículo 16.7 TRLIS se replicó también en el artículo 16.7 de dicha Ley.

<sup>693</sup> En el mismo sentido: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 840.

<sup>694</sup> Tal como parece sugerir CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1036; postura que no compartimos.

<sup>695</sup> Véase *ut infra*: capítulo quinto, apartado IV: La renovación o prórroga del procedimiento.

exista similitud significativa entre los hechos, circunstancias y ejercicios fiscales<sup>696</sup>.

Tanto las Directrices de la OCDE<sup>697</sup>, como las Directrices del FCPT, contemplan la posibilidad de que Administración y contribuyente acuerden la aplicación retroactiva del acuerdo respecto de operaciones ejecutadas con anterioridad a su aprobación. En fechas recientes, el *rollback* de los APAs se ha convertido en un propósito buscado por el programa BEPS, como parte de las acciones derivadas de la acción 14 (*make dispute resolution mechanisms more effective*), en el entendido de que la aplicación retroactiva de los acuerdos puede ser útil para prevenir o resolver posibles conflictos de precios de transferencia<sup>698</sup>.

En el ámbito de la Unión Europea, las Directrices del FCPT señalan tres cuestiones que nos parece relevante destacar respecto de la aplicación retroactiva de los APAs<sup>699</sup>:

- Que la retroactividad se podrá admitir siempre que esté prevista en la legislación nacional.
- Que la retroactividad ha de considerarse exclusivamente como un efecto secundario de los APA y, como tal, solo deberá aplicarse cuando sea oportuna a la vista de los hechos y circunstancias de cada caso, para lo cual será necesario

---

<sup>696</sup> Véase: MARKHAM, Michelle, «The advantages and disadvantages of using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience», *op. cit.*, nota 112, pp. 217 y 218.

<sup>697</sup> El párrafo 4.136 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, convalida la aplicación retroactiva del APA al señalar: “...An APA would apply to prospective years and transactions and the actual term would depend on the industry, products or transactions involved. The associated enterprises may limit their request to specified prospective tax years. An APA can provide an opportunity to apply the agreed transfer pricing methodology to resolve similar transfer pricing issues in open prior years. However, this application would require the agreement of the tax administration, the taxpayer, and, where appropriate, the treaty partner.”

<sup>698</sup> De acuerdo con el Reporte Final de la acción 14 del Proyecto BEPS (OCDE/G20): “The “roll-back” of the APA to these previous years may be helpful to prevent or resolve potential transfer pricing disputes. Countries with bilateral APA programmes should accordingly provide for the roll-back of APAs in appropriate cases where the relevant facts and circumstances in the earlier tax years are the same and subject to the verification of these facts and circumstances on audit.” Véase: OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, *op. cit.*, nota 21, p. 21. Para un análisis sobre las propuestas derivadas del Informe BEPS véase: FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge y SERRANO PALACIO, Carlos, «Proyecto BEPS», en CORRAL GUADAÑO, Ignacio (director), *Manual de fiscalidad internacional*, 4ª ed., vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Hacienda Pública, 2016, pp. 417 y ss.

<sup>699</sup> Cfr. Artículos 58, 59 y 60, Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

que en el pasado se hayan suscitado hechos y circunstancias similares a los contemplados en el acuerdo.

- Que la retroactividad solo procede con el consentimiento del contribuyente.

Estos tres señalamientos tienen vigencia en el caso español. Con la publicación de la Ley 27/2014, del IS, España adoptó las recomendaciones del Foro, incorporando en su legislación la posibilidad de aplicar retroactivamente las condiciones convenidas en el APA. Así, los artículos 18.9 LIS y 25.8 RIS, establecen que: *“podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.”* En virtud de que, conforme a la legislación española, el derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria prescribe en un plazo de cuatro años<sup>700</sup>, se entiende entonces que es posible aplicar de manera retroactiva las condiciones del acuerdo hasta por dicho plazo.

Así, el *rollback* de los APAs es una de las principales novedades del programa APA español. Anterior a la Ley 27/2014, los APAs tenían un efecto retroactivo muy limitado (solo podía aplicarse a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior a la aprobación del acuerdo)<sup>701</sup>, y similar al que se sigue aplicando en países como México<sup>702</sup>, que cuentan con programas APA más restrictivos. Desde esta perspectiva, esto demuestra cierto grado de flexibilidad y madurez del procedimiento APA español.

No obstante, la redacción de los preceptos que establecen la aplicación

---

<sup>700</sup> Cfr. Artículo 66, inciso a), LGT.

<sup>701</sup> Artículo 16.7 TRLIS (R.D. Legislativo 4/2004): “[...] Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, *así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior*, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente”. El resaltado es nuestro. Como se ha visto, las disposiciones en materia de APAs del TRLIS de 2004 permanecieron intactas en la posterior publicación de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, por lo que el contenido del artículo 16.7 TRLIS se replicó también en el artículo 16.7 de dicha Ley.

<sup>702</sup> En México los APA tienen efectos retroactivos muy limitados. De acuerdo con el artículo 34-A, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el acuerdo puede surtir efectos en el ejercicio fiscal inmediato anterior al que se solicitó; es decir, solo se permite ejecutar un año de retroactividad. Es de señalar, no obstante, que en el debate parlamentario que introdujo la redacción de este precepto, se pensó autorizar efectos retroactivos de hasta cuatro ejercicios fiscales. Cfr. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal, Legislatura LVI, Año III, Primer Período Ordinario, Diario no. 32, miércoles 27 de noviembre de 1996.

retroactiva de los APAs (artículos 18.9 LIS y 25.8 RIS) no parece ser la más idónea, ni la más completa. Una redacción más simple y clara hubiese bastado para establecer la admisibilidad de efectos retroactivos en los APAs.

En primer lugar porque, como se ha dicho, conforme la redacción actual los acuerdos pueden desplegar sus efectos respecto de las operaciones realizadas durante los períodos impositivos anteriores a su aprobación, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (cuatro años), “ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud”. Cabría entonces preguntar: ¿qué pasará en aquellos casos en que el contribuyente pretenda extender los efectos del acuerdo a liquidaciones recurridas que no hayan alcanzado firmeza? ¿Prevalecerá el procedimiento de revisión sobre el procedimiento APA, aun a pesar de ser procedimientos independientes? ¿No será que el legislador quiso decir liquidación definitiva y no firme?<sup>703</sup> La redacción de la norma se presta a la confusión y duda, revelando además un contenido lagunoso sobre la (im)posibilidad de tramitar de manera simultánea el procedimiento APA y el procedimiento inspector, cuestión que parece dejarse a discreción de la Administración tributaria.

Pero, además, la reglamentación tampoco precisa, como ya lo ha puesto de relieve la doctrina<sup>704</sup>, el tratamiento fiscal que debe darse a los ejercicios fiscales transcurridos en caso de acordarse el *rollback*; es decir, si será la Administración quien regularice de oficio la situación del contribuyente o si, por el contrario, este debe presentar declaraciones sustitutivas para corregir su situación fiscal y, en su caso, si se devengan intereses por mora.

En segundo lugar, desde una perspectiva de Derecho comparado, establecer el número específico de ejercicios fiscales en que puede aplicarse retroactivamente el acuerdo no parece ser la regla en los ordenamientos nacionales. Salvo casos como el de India<sup>705</sup> y China<sup>706</sup> (cuyas legislaciones contemplan un *rollback* de hasta cuatro y diez

---

<sup>703</sup> Utilizar la palabra “definitiva” probablemente hubiera zanjado el debate. En esto coincidimos con: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1036.

<sup>704</sup> *Ibidem*, p. 1046.

<sup>705</sup> Véase: PHATARPHEKAR, Karishma Rohan, «Rollback of Advance Pricing Agreements: CBDT should consider extending deadline», <http://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/rollback-of->

periodos impositivos, respectivamente), y por supuesto el de España, la mayoría de las jurisdicciones han optado por reconocer en su normativa la posibilidad de que el APA se aplique respecto de operaciones ejecutadas con anterioridad a su aprobación, sin establecer un número específico de periodos o años para ello. En este sentido destacan los casos de: Alemania<sup>707</sup>, Canadá<sup>708</sup>, Estados Unidos<sup>709</sup>, Japón<sup>710</sup> y Países Bajos<sup>711</sup>, por mencionar algunos.

Frente a estos países, algunos otros como Australia<sup>712</sup>, Grecia<sup>713</sup> y Hong Kong<sup>714</sup> establecen de forma expresa que no es posible la aplicación retroactiva del acuerdo. Así, por ejemplo, en el caso australiano se afirma expresamente que el APA no tienen aplicación retroactiva, por lo que ni el contribuyente ni la Administración tienen facultades para aplicarlo retroactivamente. Sin embargo, se reconoce que pueden haber situaciones en las que los principios desarrollados en la celebración de un APA proporcionen una mejor base para resolver los problemas de ejercicios anteriores; supuesto en el que el responsable del caso, el inspector y el contribuyente deben acordar cómo y cuándo se resolverán dichos problemas<sup>715</sup>.

Existen, por último, países como República Checa<sup>716</sup> y Dinamarca<sup>717</sup>, en donde si bien la retroactividad del acuerdo no está expresamente permitida por la regulación,

---

*advance-pricing-agreements-cbdt-should-consider-extending-deadline/articleshow/46712637.cms*. Fecha de consulta: 27 de marzo de 2015.

<sup>706</sup> Cfr. STATE ADMINISTRATION OF TAXATION PEOPLE'S REPUBLIC OF CHINA, *China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2012*, p. 15. China parece ser, con diferencia, el caso paradigmático en materia de *rollback* de APAs, pues permite aplicar efectos retroactivos hasta por diez ejercicios fiscales anteriores a la aprobación del acuerdo, aunque también se debe señalar que el programa APA chino es muy restringido y sujeto a un estricto control por la Administración, por lo que no resulta fácil la obtención de un APA. A este respecto véase: DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», *op. cit.*, nota 340, p. 21 y ss.

<sup>707</sup> Cfr. Artículo 7.3, *APA Circular* (BMF 5.10.2006, BStBl. I 2006).

<sup>708</sup> En Canadá se permiten dar efectos retroactivos salvo una importante limitación: el APA no se puede revertir a los años que han sido objeto de una auditoría por parte de la CRA. Véase: artículos 13-15, Circular Informativa 94-4R.

<sup>709</sup> Cfr. Artículo 3.03(2), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>710</sup> Véase: WHATLEY, Edwin T., TAGUCHI, Kazuo y WEITZMAN, Howard J., «Japan», *op. cit.*, nota 491, p. 47.

<sup>711</sup> Cfr. Artículo 5, DGB 2014/3098.

<sup>712</sup> Cfr. Artículo 179, PS LA 2011/1.

<sup>713</sup> Véase: PERROU, Katerina, «Greece. APA Guidance released by tax authorities», *op. cit.*, nota 364, p. 118.

<sup>714</sup> Véase: RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *op. cit.*, nota 223, p. 289.

<sup>715</sup> Cfr. Artículo 179, PS LA 2011/1.

<sup>716</sup> Véase: POL BROZKOVA, Lenka y VOJACKOVA, Lucie, «Czech Republic», *op. cit.*, nota 629, p. 26.

<sup>717</sup> Véase: ANDERSEN, Peter, «Denmark», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007, p. 28.

en la práctica es posible que la Administración tributaria acepte la aplicación de la metodología acordada a operaciones de años anteriores siempre que haya similitud significativa entre los hechos, circunstancias y ejercicios fiscales.

Ahora bien, como hemos dicho cuando hablamos de la solicitud previa y de la presentación de la solicitud, es el contribuyente quien debe expresar a la ONFI, de forma expresa y por escrito, su interés por aplicar retroactivamente la metodología acordada en el APA, circunstancia que debe requerirse al momento de formalizar la solicitud APA<sup>718</sup>.

No obstante, resulta interesante destacar la regulación estadounidense, en donde si bien el contribuyente es también quien debe solicitar el *rollback*, la Administración se reserva el derecho de aplicar retroactivamente el acuerdo cuando exista semejanza suficiente entre los hechos y circunstancias relevantes de los años propuestos a futuro y las de los ejercicios fiscales pasados. En estos casos, si el contribuyente rechaza el *rollback* del acuerdo, la Administración tiene facultad para declinar el inicio del procedimiento o, si ya inició este, suspenderlo<sup>719</sup>. De acuerdo con la doctrina<sup>720</sup>, esta medida tiene como finalidad evitar que el contribuyente deje fuera del APA ejercicios fiscales pasados que le sean convenientemente favorables, práctica conocida como “*gaming the system*”.

Probablemente el ejemplo de Estados Unidos pudiera resultar eficaz para que, en el caso español, la ONFI pueda aplicar el *rollback* de oficio, siempre que quede probado que, en virtud de la semejanza de los hechos y circunstancias, la metodología convenida es igualmente aplicable a las operaciones de periodos impositivos transcurridos.

---

<sup>718</sup> Aunque en países como Canadá, la aplicación retroactiva del acuerdo debe pedirse de forma separada, en solicitud distinta a la que se presenta para el inicio formal del procedimiento. Artículo 13, Circular Informativa 94-4R: “...A request to retroactively apply the terms and conditions of an APA is separate and distinct from an APA request.”

<sup>719</sup> Cfr. Artículo 5.02 (5), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>720</sup> Véase: HOROWITZ, Mark y MARTIN, Mark R., «Update to IRS APA procedures: review and commentary», *op. cit.*, nota 104, p. 16.



### III. LA MODIFICACIÓN O REVISIÓN DEL APA

La actualización de ciertas circunstancias o cambios no previstos puede incidir en los efectos y vigencia del APA. En caso de variación significativa de las circunstancias económicas existentes al momento de la aprobación del APA o un cambio en las asunciones críticas, el acuerdo puede ser revisado para su modificación, ya sea a petición del contribuyente o a petición de la Administración tributaria.

Así, el presupuesto habilitante para iniciar el procedimiento de modificación es que haya sobrevenido, durante la vigencia del acuerdo, un cambio drástico en las circunstancias de contexto del APA que impida o vicie su aplicación efectiva. Por tanto, el objetivo de la modificación será la adecuación del acuerdo a las nuevas circunstancias económicas<sup>721</sup>. Además de España, el procedimiento de modificación o revisión se recoge en las regulaciones de países como Australia<sup>722</sup>, Canadá<sup>723</sup> y Estados Unidos<sup>724</sup>.

En el caso español, el procedimiento de modificación de APAs no ha experimentado una evolución normativa que permita advertir un carácter negocial a este tipo de acuerdos. El procedimiento se introdujo desde el primer programa APA (artículo 28, R.D. 537/1995, por el que se aprueba el RIS) y ha permanecido esencialmente en los mismos términos desde el segundo programa APA (artículos 29 bis, RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, y 29 bis del RIS aprobado por el R.D. 1793/2008)<sup>725</sup>, configurándose como un procedimiento opcional, que puede iniciar de manera oficiosa o a instancia del contribuyente, y que adquiere la forma típica de procedimiento contradictorio: ambas partes deben acreditar el cambio de circunstancias y asumir una postura respecto del tratamiento que se debe dar al acuerdo con motivo de dichos cambios.

En el programa APA actual, el procedimiento de modificación tiene fundamento

---

<sup>721</sup> De acuerdo con CALVO VÉRGEZ: “Ciertamente puede llegar a suceder que, con motivo de una variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, se acuerde su modificación al objeto de adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas”. CALVO VÉRGEZ, Juan, *Operaciones vinculadas y subcapitalización...*, op. cit., nota 425, p. 415.

<sup>722</sup> Cfr. Artículos 137-142, PS LA 2011/1.

<sup>723</sup> Cfr. Artículos 93-96, IC 94-4R

<sup>724</sup> Cfr. Artículo 7.05, Rev. Proc. 2015-41.

<sup>725</sup> A fin de evitar transcripciones innecesarias, al final de este trabajo se reproduce el texto original de los artículos señalados dentro del Anexo 1: “APAs: Evolución normativa en el ordenamiento español”.

en el artículo 18.9 LIS, según el cual: “En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.” El contenido de este precepto es desarrollado por el artículo 29 RIS de la siguiente forma:

#### Artículo 29 Modificación del acuerdo previo de valoración

1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

- a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.
- 2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.

3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

- a) Aceptar la modificación.
- b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
- c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.
- 2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa.

3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.

4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

4. En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes de este Reglamento.

5. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.
7. La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.
8. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.
9. La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:
  - a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
  - b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.

Del artículo anterior interesa destacar los siguientes aspectos en relación con el procedimiento para la modificación de APAs del régimen español: 1) la solicitud de modificación del APA; 2) la resolución que pone fin al procedimiento de modificación y el plazo para resolver; y, 3) los efectos de la resolución que modifica al acuerdo.

### **1. La solicitud de modificación del APA**

La variación significativa de las circunstancias de contexto del APA es una condición suspensiva de la que pueden hacer uso tanto la Administración como el contribuyente. En términos del artículo 29.1 RIS, el procedimiento para la modificación del acuerdo puede iniciarse de oficio o a instancia de parte, siempre que exista una variación significativa de las circunstancias económicas, o bien, de las circunstancias tecnológicas, existentes al momento de su aprobación.

Al respecto conviene mencionar que la posibilidad de solicitar la modificación del acuerdo por variación significativa de las circunstancias tecnológicas fue introducida por el actual RIS, aprobado por el R.D. 634/2015, cuestión que consideramos plausible pues, ciertamente, un cambio drástico en las medidas tecnológicas previstas en el acuerdo puede afectar la validez y aplicación consistente del APA, sobre todo si partimos del dinamismo con que se desenvuelve el mundo de la informática y la innovación tecnológica.

Sin embargo, no deja de causar asombro que las circunstancias tecnológicas sí se hayan incorporado para la modificación del acuerdo y, en cambio, no se hayan establecido como parte de los requisitos de la solicitud formal del acuerdo, tal como se puede observar en la experiencia comparada de países como Canadá, en donde el contribuyente es llamado a presentar una descripción de las circunstancias y medidas tecnológicas de protección seleccionadas para las operaciones propuestas<sup>726</sup>.

Pues bien, en caso de que sea el contribuyente quien solicite la revisión del acuerdo, debe notificar a la Administración tributaria sobre las modificaciones producidas en el ejercicio fiscal en el que estas hayan tenido lugar y siempre antes de la fecha en que el informe anual deba presentarse<sup>727</sup>. Esto significa que, sin perjuicio de que la variación significativa es, como ya se ha visto, de obligada comunicación en el informe anual, el contribuyente tiene el deber de informar a la AEAT sobre cualquier cambio producido en el momento en que tenga conocimiento de dicha circunstancia.

Si bien este deber del contribuyente no se recoge expresamente en la normativa española (la modificación del APA se articula como procedimiento opcional), atendiendo al principio de buena fe las partes, el contribuyente tiene un deber de información hacia la Administración que lo conmina a actuar de manera diligente en la observancia del acuerdo y demás obligaciones que de él se deriven, razón por la cual consideramos que la notificación del cambio de circunstancias debe hacerse con prontitud, –tal como sí se prevé en otros programas APA, que establecen la obligación de informar a la Administración “tan pronto como sea posible”<sup>728</sup> o “inmediatamente”<sup>729</sup> respecto de un cambio en las asunciones críticas–; pues, además, como veremos, los efectos de la modificación del acuerdo se vinculan con el momento en que se haya presentado la solicitud de modificación ante la Administración tributaria.

---

<sup>726</sup> Cfr. Apéndice 1, Circular Informativa 94-4R.

<sup>727</sup> Véase: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 867.

<sup>728</sup> Así, por ejemplo, la normativa australiana (artículo 138, PS LA 2011) establece: “*The taxpayer’s notification to the ATO that a breach in critical assumptions has taken place, together with supporting documentation and a proposed course of action (for example, revision of the APA) should be lodged as early as possible.*”

<sup>729</sup> La normativa canadiense (artículo 54, IC 94-4R) señala: “*An APA may be revised or cancelled if there is a failure to meet a critical assumption during the term of an APA. If such a failure occurs, you must notify us in writing promptly after the failure.*”

La solicitud de modificación debe presentarse ante la ONFI y ser suscrita por el contribuyente y sus empresas vinculadas. De acuerdo con el artículo 29.2 RIS, el contribuyente debe acreditar que las demás personas o entidades vinculadas conocen y aceptan la solicitud de modificación; asimismo, debe anexar la información y documentación que justifique la variación significativa de las circunstancias económicas (o tecnológicas, en consonancia con lo señalado por el artículo 29.1 RIS<sup>730</sup>) y la modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente. Es decir, el contribuyente deberá presentar una nueva propuesta de valoración, en la que plantee el nuevo tratamiento que se debe dar a las operaciones cubiertas por el APA.

Ahora bien, cuando es la ONFI quien inicia el procedimiento para la modificación del acuerdo, debe comunicar al contribuyente el contenido de la propuesta, otorgándole un plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la misma para: a) aceptar la modificación; b) formular una modificación alternativa, debidamente justificada; o bien, c) rechazar la modificación, expresando sus motivos.

## **2. La resolución que pone fin al procedimiento y el plazo para resolver**

El procedimiento de modificación del APA concluye con una resolución administrativa que determina si efectivamente ha habido una variación significativa en las circunstancias económicas y tecnológicas que sirvieron de base al acuerdo original; y, en caso de que así sea, cuál debe ser la valoración de las operaciones revisadas a la vista de las nuevas circunstancias<sup>731</sup>. De acuerdo con el artículo 29.2 RIS, si el procedimiento para la modificación del APA se inicia a solicitud del contribuyente, examinada la documentación, la ONFI debe dictar resolución motivada, la cual puede:

- Aprobar la modificación formulada por el contribuyente;
- Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que

---

<sup>730</sup> De la lectura del artículo 29.2 RIS, se puede observar que el Reglamento omite hacer mención de la justificación que el contribuyente debería presentar en caso de que la variación significativa recaiga sobre circunstancias de índole tecnológica. Ello se debe a que, como se ha señalado, el calificativo “tecnológicas” se introdujo con el tercer programa APA, sin que el resto del artículo 29 RIS se hubiese armonizado de manera sistemática a dicho cambio.

<sup>731</sup> Véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 660.

- difiera de la inicialmente presentada; o
- Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, dejando sin efecto el APA inicialmente aprobado.
  - Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando los efectos del APA inicialmente aprobado.

Resultan criticables los dos últimos supuestos a que se ha hecho referencia, los cuales suponen el rechazo de la propuesta de modificación presentada por el contribuyente. Antes de formular una crítica, debemos preguntarnos: ¿la desestimación de la propuesta de modificación se produce por no haber quedado probada la variación significativa de circunstancias? Lo lógico sería pensar que sí, que la Administración debe rechazar la propuesta de modificación cuando las circunstancias del acuerdo permanezcan estables y, por tanto, sigan siendo válidas para la aplicación efectiva del acuerdo.

De la lectura del artículo del artículo 29 puede apreciarse que el procedimiento de modificación adopta la forma tradicional de procedimiento contradictorio administrativo: el contribuyente tiene un plazo de 15 días para justificar la variación significativa de circunstancias y proponer la forma y términos en que el acuerdo puede continuar; mientras que la Administración deberá determinar si se produjo o no tal variación y dictar la resolución que, en su caso, corresponda. Partiendo de esta base, suena lógico que si el contribuyente no logra demostrar el cambio de circunstancias, la Administración desestime la solicitud y, en consecuencia, determine la continuidad del APA, como si nada hubiere pasado (pues en cualquier caso el contribuyente no tendrá forma de combatir tal determinación).

Lo que, en cambio, no parece sonar tan lógico es que, no habiéndose probado la variación significativa, la Administración desestime la propuesta y, además, cancele el acuerdo (también sin la posibilidad de que el contribuyente pueda recurrir tal decisión), pues si las circunstancias de contexto han permanecido constantes durante la vigencia del APA, no habría razón válida para dejarlo sin efectos. Por tanto, el artículo 29.2, numeral 3º, RIS, resulta arbitrario cuando establece la facultad de la Administración para “Desestimar la modificación formulada por el contribuyente”, “dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado”.

Lo anterior nos lleva a pensar que (quizá) la respuesta a nuestra pregunta debe ser un no: la Administración no necesariamente debe rechazar la propuesta de modificación cuando las circunstancias del acuerdo continúen siendo válidas, de modo que el rechazo puede obedecer a otras consideraciones ajenas a que se demuestre o no la variación significativa de circunstancias (por ejemplo, respecto del nuevo tratamiento que el contribuyente propone para las operaciones cubiertas por el APA). Desde este enfoque, no parecería arbitrario que la Administración rechace la propuesta de modificación formulada por el contribuyente y deje sin efectos el APA inicialmente aprobado, por no llegar a un acuerdo respecto del giro que el contribuyente pretende dar al APA.

Sin embargo, los artículos 18.9 LIS y 29.1 RIS son claros y contundentes: la premisa básica para solicitar la modificación debe ser, infaliblemente, una “*variación significativa de las circunstancias económicas [o tecnológicas], existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración*”. Por tanto, resultaría harto difícil de imaginar que la Administración, habida cuenta de un cambio en las circunstancias que soportan la aplicación del APA (al margen de que esté o no de acuerdo con la forma y términos propuestos por el contribuyente para su continuación), decida confirmar sus efectos, en lugar de proceder a su inevitable cancelación.

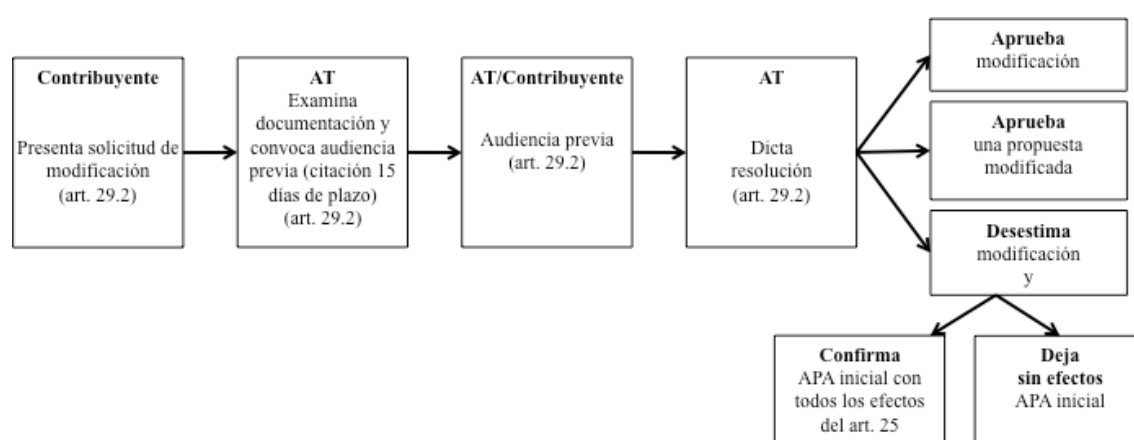
Esto es así porque los APAs se rigen por la cláusula contractual *rebus sic stantibus* que, como hemos dicho, significa que la Administración tributaria queda obligada en los términos de la propuesta aprobada, siempre que las circunstancias concurrentes al momento de su suscripción permanezcan estables; lo que *sensu contrario* significa que, cuando las circunstancias ya no permanezcan estables, el acuerdo debe resolverse, supuesto que da lugar a la cancelación del APA, pero nunca a la confirmación de sus efectos, pues eso llevaría a un estancamiento de compromisos jurídicos frente a situaciones que varían. Por tanto, el artículo 29.2, numeral 3º, RIS, resulta ilógico cuando establece la facultad de la Administración para “*Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando [...] el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado*”.

Pero, además, al margen de aceptar o no que pueda confirmarse el acuerdo en caso de desestimación de la propuesta de modificación presentada por el contribuyente,

este aspecto también es muestra de la rigidez y la discrecionalidad del programa APA español pues, en todo caso, lo correcto sería que el Reglamento estableciera que la continuidad del acuerdo decretada por la Administración queda condicionada a la conformidad del contribuyente. No siendo así las cosas, el contribuyente queda en absoluto estado de indefensión, pues, además, el artículo 29.6 RIS establece que la resolución que ponga fin al procedimiento de modificación no es recurrible, cuestión que ya se ha analizado y que, desde nuestro punto de vista, debe considerarse nula de pleno derecho.

Formulemos de nuevo la pregunta inicial: ¿la desestimación de la propuesta de modificación se produce por no haber quedado probada la variación significativa? Podríamos argumentar un sí o un no. En cualquier caso, desde uno u otro ángulo, la normativa siempre contendrá un supuesto que resulta, o bien caprichoso, o bien fuera toda lógica<sup>732</sup>.

**Figura 10. El procedimiento de modificación del APA a instancia del contribuyente**



Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa citada

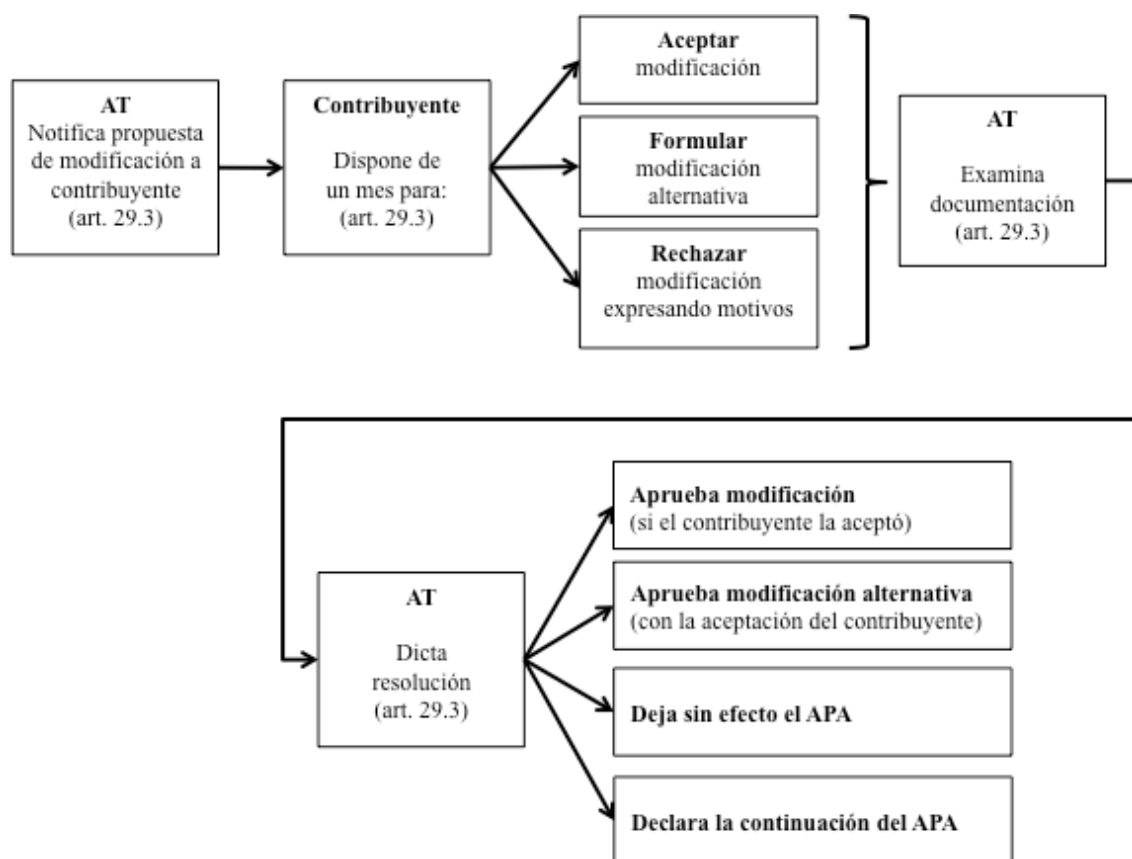
<sup>732</sup> Los orígenes de esta deficiencia normativa se remontan al primer programa APA. El artículo 28.4 del RIS aprobado por el R.D. 537/1995, establecía que cuando el expediente de modificación hubiere sido iniciado por los sujetos pasivos, la Administración tributaria, examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los sujetos pasivos, dictaría resolución, que podía: “a) Aprobar la modificación formulada por los sujetos pasivos; b) Aprobar otra modificación alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento; c) Desestimar la modificación formulada por los sujetos pasivos, confirmando o revocando la propuesta de valoración aprobada.” Como se puede ver, la única diferencia es que la regulación vigente sustituye el gerundio “revocando” por “dejando sin efectos”, modificación que, de hecho, fue introducida por el segundo programa APA (artículo 29.2 bis, RIS aprobado por el R.D. 1777/2004) y que es reproducida por la normativa actual.



Ahora bien, cuando el procedimiento de modificación se inicia por la ONFI, examinada la documentación presentada –recordemos que el contribuyente dispone de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la intención administrativa de modificación del acuerdo para aceptarla, rechazarla o hacer una contrapropuesta–, debe dictar resolución motivada, la cual puede:

- Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado;
- Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa;
- Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración; o
- Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

**Figura 11. El procedimiento de modificación del APA iniciado de oficio**



Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa citada

La crítica formulada líneas arriba es igualmente aplicable a este último supuesto: parece fuera de toda lógica que la Administración decida convalidar los efectos de un acuerdo cuya objeto material se ha tornado imposible en virtud de una variación

significativa en las circunstancias que lo fundamentan y que impide que la metodología acordada siga siendo válida.

Asimismo, no parece sano en términos de justicia administrativa que la ONFI pueda determinar la cancelación del acuerdo, sin mediar la aceptación del contribuyente, pues si el acuerdo requirió de su conformidad para nacer a la vida jurídica (aunque sólo sea en el íter procedimental), lo natural es que se requiera de esa conformidad para extinguir sus efectos, aunque también se solo exprese con carácter preparatorio a la resolución administrativa que cancele el APA.

Por cuanto hace al plazo que tiene la ONFI para dictar resolución, el procedimiento de modificación del APA sigue las reglas del procedimiento inicial para su obtención (la Administración tiene un plazo de seis meses para finalizar el procedimiento; la resolución que se dicte es irrecurrible; la solicitud se entiende desestimada una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse notificado resolución expresa, etc.), por lo que todas las consideraciones hechas al respecto son igualmente aplicables.

Ahora bien, ¿qué ocurre con el APA inicial cuando hayan transcurrido más de seis meses desde el inicio del procedimiento de modificación iniciado de oficio y no se haya dictado resolución expresa? ¿Se debe considerar la continuidad de sus efectos o la cancelación de los mismos? No parece haber una solución clara sobre esta cuestión, sin embargo, el artículo 29.5 RIS parece sugerir la confirmación de los efectos del APA inicial cuando dispone que transcurrido el plazo de resolución sin haberse notificado resolución expresa, la propuesta de modificación deberá entenderse desestimada<sup>733</sup>.

Este es otro supuesto en que el contribuyente queda en completa incertidumbre y a la espera de que la Administración le informe si, en efecto, el APA inicial continúa siendo válido por no haberse probado un cambio drástico en las circunstancias; o si, por el contrario, los efectos del APA inicial han quedado cancelados por haberse probado tales cambios, aún a pesar de haberse excedido en tiempo para arribar a tal determinación.

---

<sup>733</sup> Postura que también avala: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1049.

A la luz de todo lo expuesto, el procedimiento de modificación derriba el supuesto carácter convencional de los APAs y, en este sentido es, desafortunadamente, un elemento clave para demostrar nuestras hipótesis: en el caso español los APAs no son más que el resultado de una propuesta que la Administración tiene a bien aprobar, modificar o rechazar dentro de un plazo determinado (seis meses), en donde la falta de contestación supone la desestimación de la propuesta presentada, sin posibilidad de recurrir, y en donde, además, la Administración es la única facultada para determinar cuándo se está en presencia de una variación significativa<sup>734</sup>. De ahí que insistamos en que el contribuyente debe ser cauteloso al momento de fijar las asunciones críticas: debe plantear supuestos objetivamente medibles, de modo que exista el menor margen de duda posible al momento de calificar si se actualizó o no una variación significativa.

<b>Cuadro 28. La resolución que pone fin al procedimiento de modificación</b>	
Iniciado a petición del contribuyente	Iniciado de oficio
<p>La resolución puede:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aprobar la propuesta modificación formulada por el contribuyente.</li> <li>• Aprobar, previa aceptación del contribuyente, una propuesta de modificación que difiera de la inicialmente presentada.</li> <li>• Desestimar la propuesta de modificación del contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el APA inicialmente aprobado.</li> </ul>	<p>La resolución puede:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aprobar la modificación, previa aceptación del contribuyente.</li> <li>• Aprobar, previa aceptación del contribuyente, una modificación alternativa.</li> <li>• Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.</li> <li>• Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa vigente

### **3. Efectos de la resolución que modifica el APA**

Conforme la normativa española, los efectos de la modificación se determinan, por regla general, en función del momento en que se haya formalizado la notificación de la variación significativa. De ahí la importancia de que dicha notificación se realice de manera expedita, especialmente cuando el procedimiento de modificación del acuerdo se inicie a instancia del contribuyente.

Así, la normativa establece que tanto la resolución que apruebe la modificación (artículo 29.7 RIS), como la resolución que deje sin efectos el acuerdo (artículo 29.8

<sup>734</sup> GONZÁLEZ CARCEDO también identifica en el procedimiento de modificación “una clara asimetría a favor de la Administración”. Véase: GONZÁLEZ CARCEDO Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, pp. 660 y 661.

RIS), surtirán efectos en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación (si el procedimiento lo inició el contribuyente) o, en su caso, a la comunicación de la propuesta de modificación (si el procedimiento lo inició la Administración).

En el primer caso, consideramos adecuado que, cuando derivado del procedimiento de modificación Administración y contribuyente alcancen un acuerdo, los efectos se determinen con posterioridad a la notificación de la variación significativa, debiendo hacerse constar en el nuevo APA la fecha a partir de la cual surtirá efectos<sup>735</sup>.

No obstante, en el segundo caso, cuando la Administración deja sin efectos el acuerdo, no parece correcto que los efectos de la cancelación se vinculen con el momento en que se haya formalizado la solicitud o comunicación de modificación, y no así con el momento de aparición de la variación significativa<sup>736</sup>. Por regla general, cuando un APA es cancelado, sus efectos se retrotraen al inicio del periodo impositivo en que haya tenido lugar el acto o evento que motivó la cancelación y no partir del momento en que éstos se originan o se comunican<sup>737</sup>. Por tanto, somos de la opinión que, cuando no sea posible alcanzar acuerdo entre la ONFI y el contribuyente respecto de la modificación del acuerdo, el APA debe cancelarse, cesando su vigencia desde el primer día del ejercicio en que se produjo el cambio de circunstancias económicas y/o tecnológicas<sup>738</sup>.

Adicionalmente, a la resolución que pone fin al procedimiento para la modificación del APA se le deben dar los efectos que señala el artículo 25 RIS, el cual se ha analizado en sus aspectos medulares (tales como los datos esenciales que debe contener el acuerdo, su ámbito temporal de validez, los mecanismos para su control y vigilancia, etc.), por lo que se sugiere remitirse a ellos. Dicho lo anterior, si la

---

<sup>735</sup> Opinión que también suscriben: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 867.

<sup>736</sup> De acuerdo con GONZÁLEZ CARCEDO, quizá esto se haya hecho a fin de “no minar la certidumbre que proporciona el APA, pero no hay que pensar que el mantenimiento del criterio pactado en el APA no tiene que ser más beneficioso para el contribuyente que la nueva situación que se cree tras la modificación.” Véase: GONZÁLEZ CARCEDO Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 661.

<sup>737</sup> Véase *ut infra*: capítulo quinto, apartado V: La revocación y la cancelación del APA.

<sup>738</sup> En el mismo sentido: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 867.

resolución que pone fin al procedimiento de modificación:

- Es aprobatoria, se le deben dar los efectos previstos en el artículo 25 RIS a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación (si el procedimiento lo inicia el contribuyente) o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación (si el procedimiento inicia de oficio).
- Deja sin efectos el APA, se extinguen los efectos previstos en el artículo 25 RIS, en relación a las operaciones que se hubieren realizado a partir del inicio del periodo impositivo en que se produjo la variación significativa.
- Es desestimatoria (por no quedar probada la variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas), se confirman los efectos previstos en el artículo 25 RIS a las operaciones cubiertas por el APA inicial.
- Es desestimatoria (en los demás casos)<sup>739</sup>, se extinguen los efectos previstos en el artículo 25 RIS respecto de las operaciones realizadas con posterioridad al inicio del periodo impositivo en que se produjo la variación significativa.

Por último, es importante mencionar que el procedimiento para la modificación de APAs establecido por la normativa española se enfoca exclusivamente a los acuerdos unilaterales. Tratándose de un APA bi o multilateral, el artículo 29.4 RIS solamente dispone que su modificación “requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración”<sup>740</sup> y que “A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes de este Reglamento”, por lo que la modificación de APAs bi y multilaterales se realiza conforme el procedimiento que se sigue para su obtención inicial. Sin embargo, el procedimiento para la obtención de APAs bilaterales que ofrece la normativa española (artículos 32 a 36 RIS) se advierte un tanto raquítico.

Ante ello, sería útil tomar en cuenta la experiencia de jurisdicciones más desarrolladas. La regulación canadiense, por ejemplo, prevé que el procedimiento de

---

<sup>739</sup> Aquí estaríamos hablando de aquellos casos en que, sin importar quién haya iniciado el procedimiento de modificación, acreditada la variación significativa, no se logre acuerdo entre Administración y contribuyente respecto de los términos en que debe ser modificado el APA para adecuarse a las nuevas circunstancias.

<sup>740</sup> La condición de que los APAs bilaterales sólo son modificables previa modificación con la Administración extranjera, no es nueva. Fue introducida por el primer programa APA (artículo 28.9 RIS aprobado por el R.D. 537/1995), y reproducida en sus mismos términos por el segundo programa APA (artículos 29.4 bis, RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, y 29.4 bis del RIS aprobado por el R.D. 1793/2008). Véase: Anexo 1: “APAs: Evolución normativa en el ordenamiento español”.

modificación del APA procede incluso cuando la Administración extranjera ha revisado, suspendido o revocado el APA<sup>741</sup>. Asimismo, en caso de modificación de un acuerdo bi o multilateral, la Administración tributaria presenta la versión revisada del APA a la autoridad competente del otro país para su consideración<sup>742</sup> y, posteriormente, informa al contribuyente sobre las conclusiones a las que se haya llegado.

Tomar en consideración la experiencia de estos países pudiera resultar de utilidad para robustecer el programa APA español, cuyo procedimiento actual para APAs bi y multilaterales ha permanecido insuficiente y ambiguo desde el RIS aprobado por el R.D. 1777/2004.

#### IV. LA RENOVACIÓN O PRÓRROGA DEL APA

Las Directrices de la OCDE<sup>743</sup> establecen la posibilidad de ampliar el plazo de aplicación del APA cuando el plazo de su vigencia está próximo a vencer. El procedimiento de renovación o prórroga del APA tiene como objetivo principal revisar los supuestos fundamentales en que se basa el APA (elementos de hecho, cálculos, criterios sectoriales y económicos, etc.) para acordar la ampliación de su ámbito temporal de validez.

Por regla general, la solicitud de renovación debe presentarse antes de la fecha de expiración del acuerdo, teniendo en cuenta un periodo de antelación suficiente para que las partes alcancen un acuerdo de prórroga antes de la fecha de expiración del APA preexistente; periodo que en el caso español es de seis meses, como se verá enseguida.

Así, la renovación está condicionada a la presentación por el contribuyente de la solicitud de prórroga en el plazo previsto por la normativa y siempre con anterioridad al término de su vigencia; lo que significa que los APAs no son prorrogables por aceptación tácita de las partes<sup>744</sup>—tal como suele ocurrir en algunos contratos de

---

<sup>741</sup> *Cfr.* Artículo 93, IC 94-4R.

<sup>742</sup> *Cfr.* Artículo 96, IC 94-4R.

<sup>743</sup> *Cfr.* Párrafo 4.14, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

<sup>744</sup> Incluso la regulación interna de algunos países, como es el caso de Irlanda, establecen expresamente que los APAs no se renuevan de manera automática. En este sentido, el artículo 83 de las Directrices sobre APAs bilaterales emitidas en junio de 2016 por la Administración tributaria Irlandesa, contenidas

Derecho privado que se rigen por la cláusula de la reconducción tácita y que, por tanto, se renuevan automáticamente una vez expirado el plazo convenido—, por lo que, desde nuestro punto de vista, sería erróneo considerar que un APA puede desplegar sus efectos en aquellos casos en los que, expirada la vigencia del acuerdo, el contribuyente valore una operación con los mismos criterios recogidos en dicho acuerdo, siempre que no haya habido una variación significativa de las circunstancias económicas tenidas en cuenta a la hora de su aprobación<sup>745</sup>. En todo caso, la Administración tributaria debe estar oportunamente informada de la intención del contribuyente de extender el ámbito temporal de validez del APA y aplicar los compromisos en él contenidos a operaciones futuras no cubiertas por el acuerdo.

El proceso de renovación de APAs se contempla en la mayoría de los países que regulan el procedimiento (Australia<sup>746</sup>, Canadá<sup>747</sup>, Chile<sup>748</sup>, Estados Unidos<sup>749</sup>, India<sup>750</sup>, Reino Unido<sup>751</sup>, etc.) y sigue las mismas reglas que el procedimiento para su obtención, por lo que el contenido de la solicitud, las obligaciones de documentación, la fase de evaluación y negociación y el consentimiento de las partes involucradas se mantienen iguales; aunque en determinados supuestos, los requerimientos de información pueden simplificarse o reducirse en aras de acelerar la preparación y evaluación de la solicitud de renovación. Así, de acuerdo con las Directrices de la OCDE<sup>752</sup>, la renovación del acuerdo debería implicar menos tiempo que el procedimiento inicial.

En la normativa española, el procedimiento para prorrogar los términos y condiciones del APA se establece en el artículo 30 RIS, según el cual:

---

en el Revenue Operational Manual Part 35-02-07, dispone que: “*The renewal of an APA is not automatic. It is dependent on a number of factors including the consent of both competent authorities and on the taxpayer demonstrating that the critical assumptions contained in the original APA continue to apply*”.

<sup>745</sup> En contra: DÍAZ RUBIO, Patricia, *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, op. cit., nota 643, pp. 241 y 242.

<sup>746</sup> Cfr. Artículos 153-163, PS LA 2011/1.

<sup>747</sup> Cfr. 103-108, IC 94-4R.

<sup>748</sup> Véase: MASSONE, Miguel, «Chile. New transfer pricing rules introduced», op. cit., nota 446, p. 94 y ss.

<sup>749</sup> Cfr. Section 8, Rev. Proc. 2015-41.

<sup>750</sup> INCOME TAX DEPARTMENT, “Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs”, op. cit., nota 335, p. 43.

<sup>751</sup> Véase: HMRC, “Statement of Practice 2 (2010)”, Reino Unido, Her Majesty's Revenue and Customs, Policy Paper, abril de 2016, <https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-2-2010/statement-of-practice-2-2010>. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2016.

<sup>752</sup> Cfr. Párrafo 4.150 Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

### Artículo 30 Prórroga del acuerdo previo de valoración

1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.
2. La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.
3. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 6 meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional.
4. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.
5. La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.

Como se observa, el contribuyente debe solicitar a la ONFI la prórroga del acuerdo acompañando la documentación que considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado. Al igual que ocurre en otras jurisdicciones (Australia<sup>753</sup>, Austria<sup>754</sup>, Francia<sup>755</sup>, Portugal<sup>756</sup>, Reino Unido<sup>757</sup>), la solicitud de prórroga debe presentarse seis meses antes de que expire la vigencia del APA<sup>758</sup>. Además, debe suscribirse por el contribuyente y demás entidades vinculadas que hayan suscrito el APA que se pretende prorrogar, debiendo acreditar que las demás personas o entidades conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

Llama la atención que el procedimiento para solicitar la prórroga del APA a que hace referencia el artículo 30 RIS, anteriormente transcrito, no contempla el derecho del contribuyente a desistirse del procedimiento. Creemos, sin embargo, que esta situación

---

<sup>753</sup> Cfr. Artículo 154 de la PS LA 2011/1A

<sup>754</sup> Véase: GERDES, Imke, «Austria», *op. cit.*, nota 455, p. 18.

<sup>755</sup> Véase: SILBERZTEIN, Caroline, GRANEL, Benoît y NGUYÊN-LAPIERRE, Laura, «France», *op. cit.*, nota 202, p. 150.

<sup>756</sup> Véase: TEIXEIRA DE ABREU, Miguel, «Portugal», *op. cit.*, nota 681, p. 330.

<sup>757</sup> Véase: FLETCHER, Richard, DOLMAN, Nigel y BRENNAN, Thomas, «UK», *op. cit.*, nota 495, p. 469; y HMRC, «Statement of Practice 2 (2010)», *op. cit.*, nota 751, párrafo 47.

<sup>758</sup> Llama la atención el caso italiano, en donde el contribuyente debe presentar la solicitud de prórroga del acuerdo tres meses antes de que expire su vigencia. Véase: D'AVOSSA, Mario, «Italy», *op. cit.*, nota 490, p. 244.

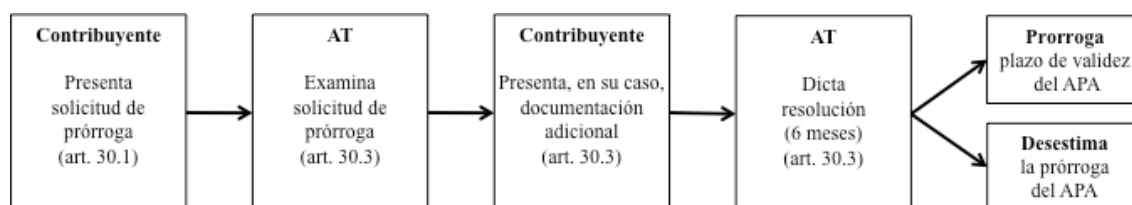


debe sobreentenderse al ser el desistimiento un derecho irrevocable del contribuyente, contemplado expresamente por la normativa, tanto para el procedimiento de obtención del acuerdo (artículo 25.7 RIS) como para el de su modificación (artículo 29.2 b RIS). Además, partiendo de que el procedimiento para la prórroga del APA se rige, como ya se ha indicado, bajo las mismas reglas que el procedimiento para su obtención, no parecería lógico que las reglas procesales para la prórroga del ámbito temporal de validez de un APA fueran más restrictivas que las establecidas para su obtención inicial.

Presentada la solicitud, la ONFI dispone de un plazo de seis meses para examinar la documentación y notificar a los interesados sobre la prórroga o no del plazo de validez del APA. Para tal efecto, puede solicitar al contribuyente cualquier información y documentación adicional que considere pertinente para tal efecto.

Con fines ilustrativos, a continuación se muestra un diagrama del procedimiento para solicitar la prórroga del ámbito temporal de validez de un APA:

**Figura 12. El procedimiento para la prórroga del APA**



Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa mencionada

Al igual que ocurre en el procedimiento la obtención del APA y en el procedimiento para su modificación, transcurridos seis meses sin que la ONFI notifique sobre la prórroga, la solicitud se considera desestimada. Asimismo, la resolución por la que se acuerde la prórroga del APA o el acto presunto desestimatorio no es recurrible, por lo que aquí también valen los comentarios hechos al artículo 26 RIS respecto de la resolución que pone fin al procedimiento, en el sentido de que constituyen deficiencias normativas del programa APA que restan carácter convencional a los APAs e intensifican la unilateralidad en la actuación de la Administración tributaria, además de que vulneran el principio de seguridad jurídica y dejan al contribuyente sin posibilidad de reclamar las dilaciones indebidas en que pueda incurrir la Administración durante la

tramitación del procedimiento de prórroga.

Por tanto, partiendo de que el contribuyente haya presentado su solicitud de prórroga seis meses antes de que el acuerdo venza, transcurridos seis meses desde la iniciación del procedimiento, sin resolución expresa, se debe entender la extinción de los efectos del APA inicialmente aprobado.

A propósito de lo anterior, tal vez debiera modificarse el plazo con que cuenta el contribuyente para presentar su solicitud de prórroga. Mientras que en España la prórroga debe presentarse por lo menos seis meses antes del término de la vigencia del acuerdo, en otros países, como Canadá<sup>759</sup>, Estados Unidos<sup>760</sup> y Turquía<sup>761</sup>, debe presentarse por lo menos con nueve, lo que da un margen más amplio a la Administración para examinar el caso. Incluso, en Reino Unido<sup>762</sup>, el contribuyente puede solicitar la prórroga del acuerdo antes de que termine el primer ejercicio impositivo que será cubierto por la renovación.

O tal vez debiera reflexionarse sobre otras formas de agilizar el procedimiento para la renovación del APA. Al respecto, conviene analizar los casos de Australia<sup>763</sup> y Estados Unidos<sup>764</sup>, cuyos programas APA prevén un proceso de renovación general y un proceso de renovación simplificado (*abbreviated APA request*). Dado que el primero implica cambios importantes en los términos del actual APA, su tramitación se sigue como si de un nuevo APA se tratase. Por su parte, el proceso simplificado se aplica cuando no haya habido cambios importantes en las operaciones vinculadas o con los términos del APA y sea poco probable que los vaya a haber durante el nuevo período del acuerdo; razón por la que la información necesaria para el procedimiento simplificado es significativamente menor a la requerida en una renovación y se permite al contribuyente omitir documentación que sería requerida en una solicitud APA tradicional.

---

<sup>759</sup> Cfr. Artículo 104, IC 94-4R. En la doctrina véase: FRANCESCUCCI, David y KESHVANI, Shiraj, «Canada», *op. cit.*, nota 483, p. 237.

<sup>760</sup> Cfr. Artículo 8.02, Rev. Proc. 2015-41.

<sup>761</sup> Para el caso canadiense véase el artículo 104 de la Circular Informativa 94-4R. Para el caso turco: EKINCI, Erdal y GÜLTEKIN, Duygu, «Turkey», *op. cit.*, nota 473, p. 427.

<sup>762</sup> Véase: FLETCHER, Richard, DOLMAN, Nigel y BRENNAN, Thomas, «UK», *op. cit.*, nota 495, p. 469.

<sup>763</sup> Cfr. Artículo 157, PS LA 2011/1.

<sup>764</sup> Cfr. Artículo 8.01, Rev. Proc. 2015-41.

En el caso australiano, el proceso de renovación simplificado debe ser acordado en una reunión preliminar y está sujeto a que el contribuyente demuestre que<sup>765</sup>:

- Cumplió con los términos del APA inicial.
- Las operaciones entre partes vinculadas son consistentes con el APA inicial.
- No han habido cambios sustanciales en las funciones, activos o riesgos para él y para sus entidades vinculadas.
- La metodología de los precios de transferencia utilizada en el APA inicial continúa siendo la más apropiada.
- Los supuestos críticos son consistentes con el APA inicial.

Por último, conviene señalar que algunos países limitan expresamente el plazo en que puede prorrogarse un APA, como Turquía y Rusia, en donde los acuerdos (que pueden tener validez hasta de tres años) son prorrogables hasta por uno y dos años más, respectivamente<sup>766</sup>; o en el caso de Hungría, en donde el acuerdo es prorrogable hasta por tres años más<sup>767</sup>.

Al respecto, la normativa española no establece el número de ejercicios fiscales en que puede prorrogarse un APA, por lo que, en principio, se puede considerar que es prorrogable hasta por el mismo plazo en que puede tener validez (cuatro periodos fiscales siguientes al de la fecha de su aprobación). Bajo esta premisa, y siempre que medie resolución aprobatoria para tales efectos, consideramos que un APA inicial puede tener validez hasta por cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se haya aprobado la prórroga de su ámbito temporal de validez.

---

<sup>765</sup> Cfr. Artículo 160, PS LA 2011/1. En todo caso, la Administración tributaria está facultada para solicitar al contribuyente, antes de acordar la renovación simplificada del APA, estudios económicos o análisis actualizados, así como documentación de apoyo que le permitan resolver apropiadamente. Cfr. Artículo 156 de la PS LA 2011/1.

<sup>766</sup> Para el caso turco véase: EKINCI, Erdal y GÜLTEKIN, Duygu, «Turkey», *op. cit.*, nota 473, p. 427. Para el caso ruso: KOSTENKO, Maria, SEIDOV, Arseny y BILYK, Roman, «Russia», *op. cit.*, nota 471, p. 352; y STROYKOVA, Svetlana, LEMETYUYNEN, Ilarion y SLAVINSKAYA, Nika, «Russia. Introduction of APA Guidance», *op. cit.*, nota 401, p. 240.

<sup>767</sup> Véase: TORMA, L., «Hungary. Corporate taxation», *op. cit.*, nota 674, p. 421.

## V. LA CANCELACIÓN Y LA REVOCACIÓN DEL APA

Los APAs pueden extinguir sus efectos o perder su validez por diversas causas. Lo común es que terminen por haberse cumplido su ámbito de validez temporal. No obstante, otra forma en que los APAs pueden dejar de producir efectos está referida a los supuestos de revocación y cancelación del acuerdo por parte de la Administración tributaria. Así, cuando concurren ciertas circunstancias imputables al contribuyente, la Administración puede, de manera unilateral, cancelar o revocar el APA.

Tanto la cancelación como la revocación están previstas en las Directrices de la OCDE<sup>768</sup>, que establecen la posibilidad de que la Administración tributaria cancele o revoque el APA en caso de existir errores de hecho, tergiversación de información en el curso de las negociaciones, o inobservancia del contribuyente respecto de las condiciones previstas en el acuerdo o en relación con otras cuestiones derivadas de su aplicación. Incluso, se prevé la posibilidad de que el acuerdo sea revocado con carácter retroactivo si existe fraude.

De esta forma, si el contribuyente no presenta los informes anuales, omite notificar a la Administración respecto de los cambios en las asunciones críticas o sobre una variación significativa en las circunstancias económicas o tecnológicas, o aplica las disposiciones del acuerdo de manera fraudulenta, el APA puede ser cancelado o revocado de manera definitiva.

Es importante resaltar que la cancelación y la revocación no son la misma cosa, ni producen los mismos efectos. Si bien ambas decisiones pueden ser resultado de hechos o conductas asumidas por el contribuyente (errores, omisiones, tergiversaciones de información, interpretaciones sesgadas del contenido del acuerdo, incumplimiento de las obligaciones derivadas del APA, etc.), la revocación del acuerdo solo se verifica cuando tales hechos o conductas son atribuibles a la negligencia, descuido, falta de buena fe o ánimo de defraudar. Por tanto, no sería propio referir a la cancelación del

---

<sup>768</sup> *Cfr.* Párrafo 4.138 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, así como los artículos 77 a 82, del Anexo al Capítulo IV, de las Directrices.

acuerdo en caso de fraude<sup>769</sup>, sino, más bien, a su revocación.

Por su parte, la cancelación del acuerdo ocurre cuando tales errores, omisiones o interpretaciones sesgadas, no son atribuibles a la negligencia, falta de buena fe o conductas ilícitas del contribuyente. Además, a diferencia de la revocación, la cancelación no siempre deriva de conductas imputables al contribuyente, pudiendo derivar también de circunstancias ajenas a él. Así, el APA puede cancelarse cuando se actualiza un cambio o desviación en los supuestos de situación crítica que lo fundamentan o por circunstancias sobrevenidas que afectan su correcta aplicación, como puede ser una modificación en la legislación o en un convenio, que impliquen alteraciones significativas en alguno de los aspectos cubiertos por el APA<sup>770</sup>. Por tanto, no sería correcto referir a la revocación del APA cuando se haya producido un cambio en las circunstancias económicas<sup>771</sup>, sino, más bien, a su cancelación.

Dicho lo anterior, es dable afirmar que toda revocación es consecuencia de hechos o conductas imputables al contribuyente, pero no toda cancelación es resultado de la voluntad del contribuyente.

Por otro lado, en cuanto a los efectos que producen, la revocación y la cancelación también presentan diferencias sustanciales. Si bien ambas producen efectos de nulidad *ex-tunc* –con eficacia retroactiva al ejercicio fiscal en que la causa motivo de la revocación o cancelación tuvo su origen–, cuando un APA es revocado, sus efectos se retrotraen al primer día del primer periodo impositivo que haya sido cubierto por el APA, es decir, como si el acuerdo nunca hubiese existido (*void ab initio*), por lo que las

---

<sup>769</sup> En contra: HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 867. Aunque se debe señalar que en la normativa australiana (artículo 200, PS LA 2011/1), la cancelación del acuerdo se produce cuando existan declaraciones falsas o engañosas (u omisas), independientemente de que se traten de un error honesto del contribuyente (“*honest mistake*”) o de su descuido, imprudencia, mala fe o conducta fraudulenta.

<sup>770</sup> Así se contempla en el artículo 79, del Anexo al Capítulo IV, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias; así como en la regulación de Canadá (artículo 97 IC 94-4R), Colombia (Artículo 21, incisos a y b, Decreto 3030) y Estados Unidos (artículo 7.06 (2), Rev. Proc. 2015-41).

<sup>771</sup> En contra: CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», *op. cit.*, nota 92, p. 1048. Probablemente esta confusión doctrinal deriva de la articulación normativa del procedimiento de modificación conforme el primer programa APA (artículo 28 del RIS aprobado por el R.D. 537/1995), que refería a la revocación del acuerdo previo de valoración en caso de variación significativa de las circunstancias económicas. Para consultar el texto del artículo comentado, véase el Anexo 1: “APAs: Evolución normativa en el ordenamiento español”.

operaciones cubiertas por el acuerdo se sujetan a la legislación y a los convenios que resulten aplicables, reservándose la Administración el derecho de imponer las sanciones y aplicar los ajustes de precios que sean necesarios. Esta es la regla que siguen las Directrices de la OCDE en caso de APAs obtenidos al amparo de un procedimiento amistoso<sup>772</sup>, y también la que siguen, en el Derecho comparado, las regulaciones de países como Canadá<sup>773</sup>, Colombia<sup>774</sup>, Estados Unidos<sup>775</sup>, India<sup>776</sup> e Irlanda<sup>777</sup>.

En cambio, cuando un APA es cancelado, sus efectos se retrotraen al primer día del periodo impositivo en que haya tenido lugar la conducta del contribuyente (error, omisión, incumplimiento, interpretación sesgada, etc.) o la circunstancia que motivó la cancelación (desviación en las asunciones críticas, variación significativa de las circunstancias, cambios en las disposiciones fiscales, etc.). Esta es la regla que siguen diversas jurisdicciones (Australia<sup>778</sup>, Canadá<sup>779</sup>, Estados Unidos<sup>780</sup>) y la que también

---

<sup>772</sup> De acuerdo con el artículo 78, del Anexo al Capítulo IV, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: “*When a MAP APA is revoked, the revocation is retroactive to the first day of the first tax year or accounting period for which the MAP APA was effective and the MAP APA will no longer have any further force and effect on the affected taxpayer(s) and the other tax administration...*”.

<sup>773</sup> Artículo 101, IC 94-4R: “[...] *Such revocation will be effective from the first day of the first APA year, and the APA will be of no force and effect with respect to the taxpayer and the Minister of National Revenue as though it had never been signed*”.

<sup>774</sup> Cfr. Artículo 21, inciso c), Decreto 3030, de 27 de diciembre de 2013.

<sup>775</sup> Artículo 7.06 (6), Rev. Proc. 2015-41: “*If APMA revokes an APA, the revocation relates back to the first day of the first APA year...*”.

<sup>776</sup> Véase: INCOME TAX DEPARTMENT, “Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs”, *op. cit.*, nota 335, p. 22.

<sup>777</sup> Artículo 70, Revenue Operational Manual Part 35-02-07: “*Revoking an APA means that the terms of an APA are no longer effective for any part of the period specified in the APA. Where Revenue revokes an APA, the taxpayer’s position will be the same as if the APA had never been agreed. Revocation will be retroactive to the first day of the period covered by the APA.*”

<sup>778</sup> Artículo 142, PS LA 2011/1: “[...] *Unless otherwise agreed, the APA will be suspended or cancelled as from the beginning of the income year in which the event giving rise to the change in circumstances occurred...*”. Resulta interesante apuntar que en la normativa australiana no existe la revocación del APA. De conformidad con el artículo 200 PS LA 2011/1, la cancelación aplica siempre que existan declaraciones falsas o engañosas (u omisas), al margen de que se traten de un error honesto del contribuyente o de su descuido, imprudencia, mala fe o conducta fraudulenta. Por tanto, mientras que en otras latitudes geográficas, como Canadá y Estados Unidos, el APA puede revocarse con efectos al momento de su entrada en vigor en caso de fraude, en Australia sólo podría cancelarse a partir del ejercicio fiscal en que se haya realizado la conducta fraudulenta.

<sup>779</sup> Artículo 98, IC 94-4R: “*... the cancellation usually will be effective as of the beginning of the taxation year which relates to the circumstances listed in paragraph 97*”.

<sup>780</sup> Artículo 7.06 (7), Rev. Proc. 2015-41: “*APMA’s cancellation of an APA generally is effective as of the beginning of the taxable year in which the critical assumption failed or the beginning of the taxable year to which the misrepresentation, mistake regarding a material fact, failure to state a material fact, or noncompliance relates...*”. No obstante, se debe mencionar, que la regulación estadounidense prevé que cuando la cancelación obedezca a un cambio en las disposiciones fiscales (legislación, convenios, regulación estatutaria, jurisprudencia, etc.), sus efectos se aplicarán al inicio del año en que se haya hecho efectivo el cambio en las disposiciones fiscales. Así, de conformidad con el artículo 7.06 (7), Rev. Proc. 2015-41: “[...] *If, however, the cancellation results from a change in case law, statute, regulation, U.S.*

parecen seguir las Directrices de la OCDE tratándose de APAs que derivan de procedimientos amistosos<sup>781</sup>.

Como se puede ver, la cancelación surte efectos, por regla general, a partir del inicio del ejercicio fiscal en que el acto o evento tuvo lugar y no partir del momento en que éstos se originan o se comunican a la Administración (de ahí la crítica hecha anteriormente al artículo 29.8 RIS). Excepciones a esta regla la encontramos en países como Colombia –en donde la cancelación sí produce efectos *ab initio*, es decir, desde el nacimiento del acto o evento que ocasiona la cancelación del acuerdo–<sup>782</sup> y Reino Unido –en donde la Administración determina el momento a partir del cual surtirá efectos la cancelación<sup>783</sup>.

Ya sea que se trate de revocar o cancelar un APA, la Administración debe, en cualquier caso, motivar su decisión y notificarla con oportunidad al contribuyente. Tratándose de la cancelación de APAs bi o multilaterales, las Directrices de la OCDE<sup>784</sup> señalan que la Administración tributaria que proponga la cancelación del acuerdo debe informar a las otras Administraciones de su intención y de sus motivos para ello, por lo que, en todo caso, debe ser la Administración proponente quien se encargue de coordinar las actuaciones y diligencias de cancelación con el resto de autoridades competentes de las Administraciones involucradas.

Asimismo, es importante señalar que las Directrices de la OCDE, así como la normativa interna de jurisdicciones como Estados Unidos e Irlanda, establecen que la Administración puede desistirse de cancelar el APA si el contribuyente<sup>785</sup>:

---

*tax treaty, or coordination agreement, the cancellation generally is effective at the beginning of the year that contains the effective date of the change in case law, statute, regulation, U.S. tax treaty, or coordination agreement.”*

<sup>781</sup> Cfr. Artículo 80, del Anexo al Capítulo IV, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Aunque se debe aclarar que las Directrices permiten que la fecha de la cancelación se determine en función de la naturaleza del evento que origina la cancelación, pudiendo ser una fecha concreta (por ejemplo, en casos de modificación a las disposiciones fiscales) o un año fiscal o periodo contable en específico (por ejemplo, en el caso de cambios en las asunciones críticas).

<sup>782</sup> Cfr. Artículo 21, incisos a) y b), Decreto 3030, de 27 de diciembre de 2013.

<sup>783</sup> Cfr. Artículo 225, Taxation (International and Other Provisions) Act 2010.

<sup>784</sup> Cfr. Párrafo 4.138, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

<sup>785</sup> Cfr. Artículo 80, del Anexo al Capítulo IV, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. En sentido similar, las

- Demuestra causa razonable que justifique su comportamiento; y
- Acepta cumplir con los ajustes propuestos por la Administración para corregir el error o incumplimiento del acuerdo; o
- Acepta respetar los cambios en las asunciones críticas o en las disposiciones fiscales que sean relevantes para el APA.

Como se advierte, el procedimiento de cancelación o revocación de un APA corresponde en forma exclusiva a la Administración tributaria. El contribuyente no tiene derecho a solicitar la cancelación o revocación del APA, pero en cambio, sí tiene, como se ha analizado, el derecho de solicitar una revisión o modificación respecto del cumplimiento de sus términos y condiciones. En algunos casos, la revisión del acuerdo puede evitar que la Administración decida revocarlo o cancelarlo.

<b>Cuadro 29. Diferencias entre revocación y cancelación del APA</b>	
<b>Revocación</b>	<b>Cancelación</b>
Siempre es resultado de hechos o conductas imputables al contribuyente (errores, omisiones, tergiversaciones de información, interpretaciones sesgadas del APA, incumplimiento de las obligaciones derivadas del acuerdo, etc.)	Puede ser resultado, o bien de hechos y conductas del contribuyente, o bien de circunstancias ajenas a su voluntad: cambios en las asunciones críticas, variación en las circunstancias económicas, modificación de las disposiciones fiscales, etc.
Únicamente procede cuando tales hechos o conductas sean atribuibles a la negligencia, descuido, falta de buena fe o conductas ilícitas (fraude, evasión elusión, etc.) del contribuyente.	Cuando el acuerdo se cancela por hechos o conductas del contribuyente, estas no deben ser atribuibles a la negligencia, falta de buena fe o conductas ilícitas.
Los efectos del APA se retrotraen al primer día del primer periodo impositivo que haya sido cubierto por el acuerdo.	Los efectos del APA se retrotraen al inicio del periodo impositivo en que haya tenido lugar la conducta del contribuyente o la circunstancia que motivó la cancelación.

Fuente: Elaboración propia

La revocación y la cancelación de APAs no están previstas en el programa APA español, ni para acuerdos unilaterales ni para bilaterales. A diferencia de los países repasados, la normativa es absolutamente omisa en este aspecto, lo que acrecienta la discrecionalidad de la Administración y disminuye la seguridad jurídica en detrimento del contribuyente. Ni LIS ni RIS mencionan las palabras “revocación” o

---

normativa estadounidense [artículo 7.06 (5), Rev. Proc. 2015-41] y la normativa irlandesa [artículo 76, Revenue Operational Manual Part 35-02-07] establecen que la Administración puede renunciar a la cancelación el APA, permitiendo al contribuyente justificar su actuación o probando su buena fe, o bien, accediendo a realizar los ajustes propuestos por la Administración tributaria para enmendar el error o corregir incumplimiento.



“cancelación”<sup>786</sup>. La articulación normativa del programa APA vigente únicamente parece concebir la cancelación del acuerdo a través del procedimiento de modificación, anteriormente examinado.

Ahora bien, que la revocación no esté expresamente prevista en el programa APA español, no significa que la AEAT no pueda extinguir los efectos del acuerdo por otras vías, como el procedimiento de revocación de los actos tributarios<sup>787</sup>, sin embargo, en nuestra consideración, en tanto no se cuente con los procedimientos específicos para la revocación de APAs, tales propósitos deberán encauzarse a través del procedimiento de modificación que de oficio se inicie con miras a dejar sin efectos el APA. En estos casos, y dado el diseño normativo del procedimiento de modificación que hemos estudiado antes, el contribuyente lleva todas las de perder, pues no podrá recurrir la resolución, ni convencer a la Administración de desistirse de cancelar el acuerdo, demostrando causa razonable que justifique su conducta o error.

Por ello, y tomando como base las recomendaciones internacionales y la

---

<sup>786</sup> Cabe señalar que el primer programa APA sí mencionaba la palabra “revocación”, aunque haciendo un uso erróneo y no deseado del término, pues se confundía la noción y los efectos de la revocación, con la noción y los efectos de la cancelación. Así, al regular el procedimiento de modificación del acuerdo, el artículo 28.6 RIS (R.D. 537/1995) establecía que: “*La revocación de la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 24 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha revocación.*” A la luz de todo lo expuesto respecto de las diferencias entre la cancelación y la revocación, está claro que la normativa realmente quería referir a la cancelación del acuerdo, y no así a su revocación, pues de otro modo, no tendría que sentido que tal “revocación” desplegara efectos en relación a las operaciones que se realizaran con posterioridad a dicha decisión. Y tan se trataba de un uso no deseado del término, que esta confusión normativa fue subsanada en el segundo programa APA, cuando mejor se optó por emplear la expresión “dejar sin efectos el acuerdo”. Cfr. Artículo 29 bis, apartados 2 y 3, RIS aprobado por el R.D. 1777/2004.

<sup>787</sup> El procedimiento de revocación de los actos tributarios se encuentra previsto en el artículo 219 LGT, y que es desarrollado por los artículos 10, 11 y 12 del R.D. 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT. Conforme este procedimiento, la Administración puede revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando: 1) se estime que infringen manifiestamente la ley, 2) circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o 3) en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. Sin embargo, los presupuestos habilitantes para la revocación de actos tributarios no parecen ser coincidentes con los de la revocación de APAs. En primer lugar, porque la revocación de los actos tributarios debe hacerse siempre en beneficio de los interesados, mientras que en materia de APAs, la revocación opera en perjuicio del contribuyente, como una reacción de la Administración ante su negligencia, descuido, falta de buena fe o ánimo de defraudar. En segundo lugar, porque la revocación de los actos tributarios, si bien es una potestad discrecional de la Administración, sólo puede ejercitarse en los tres casos enumerados, por lo que en nuestra consideración, un APA sólo podría revocarse en virtud de la primera de las causales señaladas; es decir, que la Administración considere que el acuerdo infringe manifiestamente la ley. Sobre la revocación de los actos tributarios, véase en la doctrina: ROLDÁN CENTENO, Elena y MEÑO GALINDO, Santiago, «Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 137, 2010; y CALVO VÉRGEZ, Juan, «El procedimiento de revocación de los actos tributarios», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías no. 18, 2008.

experiencia comparada, sería aconsejable que el programa APA español se robusteciera con un procedimiento para la revocación y cancelación de APAs, que establezca los supuestos específicos por los que se puede revocar o cancelar el acuerdo (por ejemplo, si el contribuyente: no presenta los informes anuales, omite notificar a la AEAT respecto de los cambios en las asunciones críticas o informar sobre una variación significativa en las circunstancias económicas o tecnológicas; o bien, incurre en errores de hecho o falsedad de declaraciones, o aplica las disposiciones del acuerdo de manera fraudulenta, etc.), así como los supuestos en que el contribuyente puede convencer a la Administración de desistirse de cancelar o revocar el acuerdo.

Algunos otros aspectos que destacan en el Derecho comparado, y que pudieran servir al caso español en relación a la revocación y cancelación de los APAs, son:

- Prever la posibilidad de que la Administración acuerde revisar el APA en lugar de revocarlo o cancelarlo (Estados Unidos)<sup>788</sup>.
- Establecer el deber del contribuyente de informar de inmediato a la Administración tributaria cuando tenga conocimiento de la revocación o cancelación del acuerdo por parte de una Administración extranjera (Canadá<sup>789</sup> e Irlanda<sup>790</sup>).
- Permitir al contribuyente impugnar los ajustes de precios que realice la Administración con motivo de la cancelación o revocación del APA (Australia)<sup>791</sup>.

Que el programa APA español omita contemplar la revocación y cancelación de los acuerdos quizá se debe, en alguna medida, a que las Directrices del FCPT tampoco hacen referencia a estos aspectos, por lo que, al menos a nivel comunitario, no existe presión para que España los incorpore en su normativa interna. No obstante, consideramos que establecer un procedimiento y supuestos específicos por los que la ONFI pueda cancelar o revocar un acuerdo es fundamental para que, por un lado, los contribuyentes tengan certeza de que, en todos los casos y sin excepción alguna, el acuerdo se aplicará de conformidad con los elementos y reglas definidos por la propia

---

<sup>788</sup> Cfr. Artículos 7.05 (1) y 7.06 (3), Rev. Proc. 2015-41.

<sup>789</sup> Cfr. Artículos 99 y 102, IC 94-4R.

<sup>790</sup> Cfr. Artículo 75, Revenue Operational Manual Part 35-02-07.

<sup>791</sup> Cfr. Artículo 200, PS LA 2011/1.

normativa, de modo que puedan ajustar su conducta en atención con tales previsiones; y, por otro, para que la AEAT pueda actuar de manera decidida frente a casos comprobados de fraude y evasión fiscal (como los que a nivel comunitario han sido investigados por la Comisión Europea sobre diversos APAs por constituir ayudas de Estado).

## VI. LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DEL APA

Como se ha dicho, lo común es que los APAs pierdan sus efectos por haberse cumplido su ámbito temporal de validez que, como se ha indicado, en el caso español contempla los periodos previos no prescritos, el periodo en curso en que se obtiene el APA y hasta los cuatro ejercicios fiscales siguientes a su aprobación. No obstante, además de esta circunstancia, los APAs pueden extinguir sus efectos o perder su validez por las razones siguientes:

- Por el transcurso del tiempo, sin haber solicitado la prórroga del APA.
- Por la verificación de las asunciones críticas o por variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas en que se fundamenta el APA, que impidan la aplicación del acuerdo, sin que se haya iniciado el procedimiento respectivo para su modificación o revisión.
- Por resolución de la Administración que, previa aceptación del contribuyente, determine sustituir el APA inicial en el marco de un procedimiento para acordar la modificación del acuerdo<sup>792</sup>.
- Por resolución desestimatoria de la Administración que determine dejar sin efectos el APA inicialmente aprobado, en el marco de un procedimiento para acordar la modificación del APA.
- Por resolución desestimatoria de la Administración en el marco de un procedimiento para acordar la prórroga del plazo de validez de un APA.
- Por resolución administrativa que determine la cancelación del APA.
- Por resolución administrativa que determine la revocación del APA.

---

<sup>792</sup> Aunque en estos casos habría de determinar si la versión del APA revisado constituye un nuevo acuerdo, o más bien, una continuación del previamente obtenido.

En el caso español, las dos últimas causales de extinción no parecen quedar claras pues, como se ha mencionado, la normativa no establece el procedimiento ni los supuestos por los cuales la ONFI puede revocar o cancelar un APA, lo que ha llevado a la confusión a la hora de establecer cuando procede uno u otro caso<sup>793</sup>. La única forma que parece contemplarse es la de la cancelación del APA por variación significativa de las circunstancias, derivada de un procedimiento de modificación.

Por otro lado, sobre las formas de extinción resulta interesante destacar el caso colombiano. En una revisión de Derecho comparado, Colombia parece ser el único país cuya normativa hace una relación pormenorizada de las causales de terminación de los APAs, añadiendo la denominada “*terminación por mutuo acuerdo*”<sup>794</sup>, que “se presenta en cualquier momento durante el término de vigencia del Acuerdo, cuando las partes deciden darlo por terminado”.

Desde nuestro punto de vista, y partiendo de lo azaroso que suele ser la obtención de un APA –además de los gastos que ello implica en términos económicos, materiales y humanos–, parece difícil concebir que ambas partes quieran dar por terminado el acuerdo –así, sin más ni más–, y ni qué decir si se tratase de un APA multilateral, además de que implicaría un riesgo para las Administraciones fiscales involucradas. En todo caso, creemos que lo natural sería que el contribuyente o la Administración solicitaran una modificación o revisión del acuerdo.

Por último, es importante no confundir las formas de extinción de los APAs con las formas de terminación del procedimiento APA. Si bien estas últimas ya se han abordado a lo largo del trabajo, a continuación se muestra un cuadro que resume los supuestos aplicables en uno y otro caso:

---

<sup>793</sup> En sede doctrinal, esta confusión se percibe cuando algún sector (HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 867) refiere a la cancelación del acuerdo en caso de fraude, y no así a su revocación; o como cuando algunos otros autores (CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia...», *op. cit.*, nota 92, p. 1048; y GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», *op. cit.*, nota 89, p. 662) aluden a la revocación del APA ante un cambio en las circunstancias económicas o asunciones críticas, y no así a su cancelación. En sede normativa, esta confusión proviene del primer programa APA (artículo 28 del RIS aprobado por el R.D. 537/1995) que, como se ha comentado, hacía un uso erróneo y no deseado del término “revocación”, confundiendo la noción y los efectos de la revocación, con la noción y los efectos de la cancelación.

<sup>794</sup> Cfr. Artículo 21, inciso d), Decreto 3030, de 27 de diciembre de 2013. De acuerdo con dicho precepto, basta con que ambas partes dejen constancia en un acta (contra la cual no procede recurso alguno) de su voluntad de terminar el acuerdo, para que este extinga sus efectos.

Cuadro 30. Formas de terminación del procedimiento y formas de extinción de los APAs	
Procedimiento APA	APAs
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por el rechazo de la solicitud APA</li> <li>• Por interrupción del procedimiento por parte de la Administración</li> <li>• Por desistimiento del contribuyente</li> <li>• Por no alcanzarse acuerdo entre la ONFI y las Administraciones fiscales implicadas durante la negociación de un APA bi/multilateral.</li> <li>• Por resolución administrativa presunta, una vez que han transcurrido seis meses sin que notifique la aceptación o rechazo de la solicitud APA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por expirar su vigencia</li> <li>• Por actualización de alguna asunción crítica</li> <li>• Por variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas</li> <li>• Por sustitución del APA inicial derivada de un procedimiento de modificación</li> <li>• Por resolución desestimatoria derivada de un procedimiento de modificación</li> <li>• Por resolución desestimatoria derivada de un procedimiento de renovación</li> <li>• Por cancelación</li> <li>• Por revocación</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

## VII. PROBLEMAS QUE LOS APAS PLANTEAN EN LA UNIÓN EUROPEA

Analizado ya el régimen jurídico de los APAs conforme el ordenamiento tributario español, desde el procedimiento para su obtención hasta sus formas de extinción, corresponde ahora hacer algunas reflexiones sobre los problemas que este tipo de acuerdos plantea desde la perspectiva de la Unión Europea.

Desde el inicio se ha dicho que los APAs, y en especial los ATRs, se han convertido en un tema de actualidad debido a algunos episodios de elusión tributaria internacional protagonizados por grandes multinacionales (*Apple*, *Starbucks*, *Fiat*, *Amazon* y *McDonald's*) que parecen utilizar estos acuerdos como instrumentos para reducir sus obligaciones tributarias, lo que ha generado que los APAs se perciban como “soluciones privadas” de dudosa legalidad, incluso cuando se ha respetado los procedimientos preestablecidos para su obtención.

La reacción de la UE no se ha hecho esperar<sup>795</sup>. La Comisión Europea ha empleado los instrumentos de los que jurídicamente dispone para abatir la competencia

<sup>795</sup> Véase al respecto las decisiones dictadas por la Comisión Europea respecto de cada caso mencionado. Sobre el caso *Apple* véase: Commission decision of 11 June 2014, C(2014) 3606, Alleged aid to Apple [case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Ireland]; sobre *Starbucks* véase: Commission decision of 11 June 2014 C(2014) 3626, Alleged aid to Starbucks [case SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – The Netherlands]; sobre *Fiat* véase: Commission decision of 7 October 2014, C(2014) 7156, Alleged aid to FFT [case SA.38944 (2014/C) – Luxembourg]; sobre *Amazon* véase: Commission decision of 11 June 2014, C(2014) 3606, Alleged aid to Amazon [case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg]; y sobre *McDonald's* véase: Commission decision of 3 December 2015, C(2015) 8343, Alleged aid to McDonald's [case SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) – Luxembourg].

fiscal desleal y asegurar las condiciones del mercado interior. Desde nuestro punto de vista, estos instrumentos son básicamente dos: uno de carácter reactivo, a través del régimen de las ayudas de Estado, previsto en los artículos 107(1) y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), y uno más de carácter preventivo, a través del intercambio automático de información como nuevo estándar en materia de APAs y *tax rulings*. A continuación se profundizará en el uso que hasta ahora se ha hecho de ambos instrumentos, la forma en que estos determinarán el empleo de los APAs en el mediano y largo plazo, así como los problemas que habrán de superarse en el seno de la UE en la materia.

### 1. El instrumento reactivo: los APAs y las ayudas de Estado

En la lucha por preservar el mercado interior y la libre competencia, la Comisión Europea ha comenzado por analizar la compatibilidad de algunos APAs unilaterales y ATRs con la normativa europea, levantado sus sospechas sobre su configuración como posibles ayudas de Estado<sup>796</sup>. Hasta ahora, las investigaciones de la Comisión han derivado en la imposición de sanciones a la empresa *Apple* por virtud de la ayuda estatal que durante años le fue concedida por el gobierno irlandés<sup>797</sup>.

¿Qué son las ayudas estatales? De acuerdo con el artículo 107(1) TFUE, son *“incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*<sup>798</sup>. Conforme lo anterior, para que una medida pueda considerarse como ayuda estatal incompatible con la normativa europea debe:

---

<sup>796</sup> Al respecto véase: GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», *op. cit.*, nota 9, p. 211.

<sup>797</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion», *Press release*, Bruselas, 30 de agosto de 2016, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm). Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016.

<sup>798</sup> Artículo 107(1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: *“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”*

- Conferir una ventaja a una empresa
- Tratarse de una medida selectiva
- Ser otorgada por el Estado a través de recursos estatales
- Distorsionar (o amenazar con) la competencia y el mercado interior.

Por tanto, deben concurrir estos cuatro factores al momento de determinar si una ayuda estatal es compatible o no con la normativa europea. Sobre este punto, debe señalarse que el término *ayuda* es un concepto muy amplio que admite diversas formas de caracterización. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), estamos en presencia de un concepto más amplio que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también aquellas intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos<sup>799</sup>.

En este sentido, se ha aceptado que las medidas que exclusivamente buscan reducir la carga tributaria de las empresas (tales como: la exención total o parcial de impuestos, deducciones especiales, minoraciones en la base imponible, prórroga o cancelación de deudas tributarias, etc.) puedan calificarse como ayudas de Estado<sup>800</sup>, por lo que lo dispuesto en el artículo 107(1) TFUE es perfectamente aplicable a las medidas de carácter netamente fiscal que son concedidas por los Estados miembros a determinadas empresas.

Ahora bien, cuando la Comisión Europea declara ilegal e incompatible con el

<sup>799</sup> Véase: STJUE de 23 de febrero de 1961, *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, asunto C-030/59, párr. 39.

<sup>800</sup> De acuerdo con la Comunicación de la Comisión Europea sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a medidas otorgadas en materia de fiscalidad directa: “*The advantage may be provided through a reduction in the firm’s tax burden in various ways, including:*

- *a reduction in the tax base (such as special deductions, special or accelerated depreciation arrangements or the entering of reserves on the balance sheet),*
- *a total or partial reduction in the amount of tax (such as exemption or a tax credit)*
- *deferment, cancellation or even special rescheduling of tax debt.”*

Véase: COMISIÓN EUROPEA, «Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C 384/03)», párr. 9, [http://www.renascce.eu/documente/Imp%20dir%20EN\\_835en.pdf](http://www.renascce.eu/documente/Imp%20dir%20EN_835en.pdf). Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016. Sobre las ayudas de Estado de carácter fiscal se recomienda: FICHERA, Franco, «Gli aiuti fiscali nell’ordinamento comunitario», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Italia, A. Giuffrè, vol. 57, no. 1, 1998; y SALVINI, Livia, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padua, CEDAM, 2007.

mercado interior una ayuda estatal, el efecto inmediato es ordenar al Estado miembro involucrado a tomar las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda, más los intereses generados desde el momento del disfrute efectivo de la ayuda por el beneficiario hasta la fecha de su recuperación<sup>801</sup>. De este modo, la recuperación de la ayuda tiene como fin restablecer las condiciones de competencia previamente existentes a la concesión de la ayuda, eliminando la ventaja que el beneficiario obtuvo sobre sus competidores.

Ahora bien, tratándose de ayudas estatales en materia tributaria, para poder determinar su compatibilidad con la normativa comunitaria, es esencial demostrar que la medida otorgada constituye una “ventaja” y que, además, se trata de una ventaja “selectiva” (*selective advantage*)<sup>802</sup>, de modo que debe hacerse un análisis respecto de la existencia ambos factores en el caso concreto.

Vayamos por partes. Respecto del primer término, la Comisión Europea ha señalado que *ventaja* es todo beneficio económico que una empresa no podría haber obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, sin la intervención estatal<sup>803</sup>. De esta forma, siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención estatal, en otros términos que las condiciones normales de mercado, existe una ventaja<sup>804</sup>.

De acuerdo con la Comisión, la forma en que se otorgue la medida es irrelevante al momento de calificar si existe ventaja. De este modo, las ventajas pueden ser desde medidas económicas positivas hasta cualquier medida que tenga por objeto liberar a una empresa de las cargas que habitualmente, en el curso normal de sus negocios, le correspondería asumir con cargo a su presupuesto<sup>805</sup>. Para evaluarla, debe compararse la

---

<sup>801</sup> Cfr. Artículo 14.2, Reglamento (CE), no. 659/1999.

<sup>802</sup> Al respecto véase: GUNN, Anna y LUTS, Joris, «Tax rulings, APAs and state aid: legal issues», *op. cit.*, nota 11, pp. 119 y ss.

<sup>803</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01)», publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 17 de julio de 2016, párr. 66.

<sup>804</sup> *Ibidem*, párr. 67.

<sup>805</sup> En palabras de la Comisión: “*relieve the enterprises concerned of charges that would normally be borne by their budgets in the normal course of their business*”. Véase: Commission Decision of 30 March 2004, *on the aid scheme which the United Kingdom is planning to implement as regards the Government of Gibraltar Corporation Tax Reform* (2005/261/EC), párrs. 105, 128, 134 y, en especial, 162.



situación financiera de la empresa a raíz de la medida, con su situación financiera si no se hubiera adoptado la medida.<sup>806</sup>

Extrapolando esta noción al ámbito de los APAs, podría decirse entonces que un APA constituye una ventaja económica solo si tras su obtención el contribuyente logra pagar menos impuestos de los que habitualmente le correspondería pagar si nunca lo hubiese obtenido<sup>807</sup>.

Por lo anterior, es importante enfatizar, como ya se ha dicho, que los APAs no deben fijar el beneficio concreto que se someterá a gravamen a futuro o los precios de las operaciones cubiertas por el acuerdo, sino tan solo establecer la metodología de precios para la valoración de las operaciones objeto del acuerdo, conforme al valor normal de mercado<sup>808</sup>. Sin embargo, cuando ello no es así, o la determinación de la metodología se aparta del principio de libre competencia, el APA podría constituir una ventaja económica, situando al contribuyente en una posición de preferencia sobre el resto de competidores.

Por otro lado, respecto del término *medida selectiva*, este se entiende como cualquier medida cuya concesión se hace a una empresa en específico, en lugar de otorgarse a todas las empresas que se encuentran en igualdad de circunstancias de hecho y de derecho<sup>809</sup>. En este sentido, la *selectividad* entraña una ruptura al principio de igualdad tributaria respecto de situaciones jurídicas que merecen ser disciplinadas por igual en virtud de su semejanza, de modo que una medida se torna selectiva cuando su acceso no está garantizado de manera generalizada a todos sus destinatarios, sino que, por el contrario, su concesión se hace de manera arbitraria a tan solo uno o algunos de ellos, sin que exista una justificación objetiva y razonable para ello.

Trasladando estas consideraciones a nuestro objeto de estudio, hablaríamos

---

<sup>806</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01)», *op. cit.*, nota 803, párr. 67.

<sup>807</sup> En sentido similar: GUNN, Anna y LUTS, Joris, «Tax rulings, APAs and state aid: legal issues», *op. cit.*, nota 11, p. 120.

<sup>808</sup> Véase *ut supra*: capítulo segundo, apartado III, subapartado 2: Objeto y ámbito de aplicación de los APAs.

<sup>809</sup> Véase: GUNN, Anna y LUTS, Joris, «Tax rulings, APAs and state aid: legal issues», *op. cit.*, nota 11, p. 121.

entonces que un APA podría constituir una medida selectiva cuando la Administración tributaria acepta suscribir un acuerdo ante determinadas circunstancias y, al mismo tiempo, rechaza la suscripción de otro acuerdo con un contribuyente en idéntica situación, de modo que se alcancen soluciones dispares ante circunstancias iguales. De ahí la importancia de la publicidad y transparencia de los APAs y, en general, de la previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales<sup>810</sup>.

Dada la dificultad de aplicar un examen de este tipo y poder distinguir los casos en que la Administración otorga un APA en detrimento de otros contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, la Comisión Europea ha optado por emplear el *market economy operator test*, o “prueba del operador en una economía de mercado”, que consiste en comparar el comportamiento de los organismos públicos con el de operadores económicos privados en condiciones normales de mercado, a fin de evaluar si las transacciones económicas realizadas por los organismos públicos se producen en condiciones normales de mercado y, por tanto, si implican la concesión de una ventaja (que no se habría producido en condiciones normales de mercado) a sus destinatarios<sup>811</sup>.

Por tanto, conforme esta prueba, un APA podrá catalogarse como medida selectiva si su concesión se produjo al margen de las condiciones normales de mercado.

Ahora bien, como se ha dicho, para poder hablar de ayuda estatal incompatible con la normativa europea, deben concurrir ambos factores (selectividad y ventaja económica), pues puede haber casos en que la medida selectiva no implique una ventaja económica, o bien, que aún existiendo ventaja económica, esta no constituya ayuda por tratarse de una medida concedida de manera generalizada a todo tipo de empresas o por tratarse de ayudas permitidas en el ámbito de la UE. Por tanto, en el análisis de un APA como posible ayuda estatal debe quedar probado que el APA constituye una ventaja económica y que, además, se ha otorgado de manera selectiva.

No obstante, llama la atención que en los casos de los *tax rulings* antes descritos (*Amazon, Apple, Starbucks, Fiat*), el criterio empleado por la Comisión Europea para

---

<sup>810</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, «Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01)», *op. cit.*, nota 803, párr. 169.

<sup>811</sup> Véase: *Ibidem*, párrs. 74 y 75.

determinar la existencia de ventajas fiscales selectivas indebidas ha tenido como común denominador el principio de libre competencia. En todos los casos, la Comisión Europea ha considerado que existe ventaja fiscal selectiva cuando no se ha respetado el *arm's length standard* conforme las Directrices de la OCDE.

Inclusive, en la reciente “Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01)”, publicada el 17 de julio de 2016 en el Diario Oficial de la Unión Europea, la Comisión establece que la reducción de la base imponible con motivo de una medida fiscal que permita a un contribuyente utilizar precios de transferencia en operaciones vinculadas que no se aproximen a los precios que se aplicarían en condiciones de libre competencia entre entidades independientes que negocian en circunstancias comparables, según el principio de plena competencia, otorga una ventaja a dicho contribuyente. En consecuencia, una resolución fiscal (entiéndase un APA) que respalde un método de fijación de los precios de transferencia para determinar el beneficio imponible de una entidad del grupo corporativo, que no produzca una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado, acordes con el principio de plena competencia, otorga una ventaja selectiva a su beneficiario<sup>812</sup>.

De lo anterior puede verse el vínculo que existe, siguiendo el razonamiento de la Comisión, entre los conceptos de ventaja fiscal selectiva y el principio de libre competencia, así como la necesidad de que toda resolución fiscal (APAs y *tax rulings*) respete las normas sobre ayudas estatales.

Todavía más. El principio de libre competencia forma parte esencial para evaluar si las medidas fiscales otorgadas a diversos contribuyentes son consistentes con

---

<sup>812</sup> En palabras de la Comisión: “...a reduction in the taxable base of an undertaking that results from a tax measure that enables a taxpayer to employ transfer prices in intra-group transactions that do not resemble prices which would be charged in conditions of free competition between independent undertakings negotiating under comparable circumstances at arm's length confers a selective advantage on that taxpayer, by virtue of the fact that its tax liability under the ordinary tax system is reduced as compared to independent companies which rely on their actually recorded profit to determine their taxable base. Accordingly, a tax ruling which endorses a transfer pricing methodology for determining a corporate group entity's taxable profit that does not result in a reliable approximation of a market-based outcome in line with the arm's length principle confers a selective advantage upon its recipient.” *Ibidem*, párr. 171.

el artículo 107(1) TFUE, independientemente de si los Estados miembros han incorporado o no dicho principio en su ordenamiento jurídico nacional. De acuerdo con la Comisión, en la medida en que el principio de libre competencia se utiliza para establecer si el beneficio imponible de una entidad, a efectos del Impuesto de Sociedades, se ha determinado sobre la base de un método que produzca una aproximación fiable de unos resultados a precios de mercado, el principio de libre competencia es una aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Por tanto, este principio es vinculante para todos los Estados miembros, de modo que las normas fiscales nacionales no están excluidas de su ámbito de aplicación<sup>813</sup>.

Así, y a pesar de que el principio de libre competencia carece de reconocimiento y anclaje jurídico en la Derecho de la UE, si no se logra demostrar que los compromisos establecidos en un APA cumplen con el *arm's length principle* conforme las Directrices de la OCDE, existe la presunción de que dicho APA tampoco cumplirá con las normas sobre ayudas estatales de la UE.

En este sentido, la Comisión ha señalado que al examinar si una resolución sobre precios de transferencia respeta el principio de plena competencia conforme al artículo 107(1) TFUE, puede tomar en cuenta las Directrices de la OCDE. En consecuencia, si un APA respeta las Directrices de la OCDE, incluidas las orientaciones sobre la elección de la metodología de precios más adecuada y respetuosa del principio de libre competencia, la resolución que respalde ese acuerdo no es probable que dé lugar a una ayuda estatal<sup>814</sup>.

---

<sup>813</sup> De acuerdo con la Comisión: “*This arm's length principle necessarily forms part of the Commission's assessment of tax measures granted to group companies under Article 107(1) of the Treaty, independently of whether a Member State has incorporated this principle into its national legal system and in what form. It is used to establish whether the taxable profit of a group company for corporate income tax purposes has been determined on the basis of a methodology that produces a reliable approximation of a market-based outcome... The arm's length principle the Commission applies in assessing transfer pricing rulings under the State aid rules is therefore an application of Article 107(1) of the Treaty, which prohibits unequal treatment in taxation of undertakings in a similar factual and legal situation. This principle binds the Member States and the national tax rules are not excluded from its scope*”. Ibidem, párr. 172.

<sup>814</sup> En palabras de la Comisión: “*When examining whether a transfer pricing ruling complies with the arm's length principle inherent in Article 107(1) of the Treaty, the Commission may have regard to the guidance provided by the Organisation for Economic Cooperation and Development ('OECD'), in particular the 'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations'. Those guidelines do not deal with matters of State aid per se, but they capture the international consensus on transfer pricing and provide useful guidance to tax administrations and*

Como puede observarse, los APAs deberán ahora enfrentarse al *test* de las ayudas de Estado conforme la interpretación que de las Directrices de la OCDE realice la Comisión Europea.

Del lado de la Administraciones tributarias, esto exigirá una actitud más escrupulosa en el análisis y evaluación de los APAs que se suscriben, asegurando la adecuación de su contenido al principio de libre competencia incluso más allá de su propio ordenamiento nacional, tomando como referencia las Directrices y comentarios de la OCDE. Asimismo, y para evitar que los APAs que se otorgan no sean calificados como ayudas estatales incompatibles con la normativa de la UE, entendemos que los Estados también tendrían obligación de agotar el procedimiento comunitario sobre ayudas estatales, informando a la Comisión su intención de conceder un APA a determinado contribuyente, pues de acuerdo con la normativa sobre ayudas estatales, cuando un Estado pretende conceder una medida susceptible de ser calificada como ayuda de Estado debe notificarla a la Comisión y no ejecutar dicha medida hasta que la Comisión emita su decisión al respecto<sup>815</sup>. No obstante, agotar este procedimiento retrasaría aún más la obtención de acuerdos y terminaría por convertir a la Comisión en un órgano depurador de APAs.

Del lado de los contribuyentes, la incertidumbre jurídica se incrementa. Vistas las consecuencias de las investigaciones de la Comisión Europea, los contribuyentes ahora se preguntarán si las resoluciones fiscales que han obtenido (APAs y *tax rulings*) podrían superar el *test* de las ayudas de Estado. Desde el inicio de este trabajo se ha dicho que el objetivo último de los APAs es garantizar seguridad jurídica al contribuyente. Junto a ello, se ha analizado cómo en el caso español, los APAs parecen perpetuar la inseguridad que están llamados a erradicar: la irrecurribilidad de la

---

*multinational enterprises on how to ensure that a transfer pricing methodology produces an outcome in line with market conditions. Consequently, if a transfer pricing arrangement complies with the guidance provided by the OECD Transfer Pricing Guidelines, including the guidance on the choice of the most appropriate method and leading to a reliable approximation of a market based outcome, a tax ruling endorsing that arrangement is unlikely to give rise to State aid.” Ibidem, párr. 173.*

<sup>815</sup> De acuerdo con el artículo 108 TFUE: “la comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.” De igual modo, el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento (CE) no. 659/1999 dispone que: “... el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda...”.

resolución de la Administración y la ausencia de plazos en las etapas del procedimiento, son algunos aspectos que merman dicho objetivo. Y no obstante todo ello, el panorama que se vive actualmente en la UE lleva a pensar que alcanzar un mínimo de seguridad jurídica no sólo es difícil en términos del procedimiento interno que se debe agotar para obtener un APA, sino que, además, es una tarea casi imposible ante el riesgo de que el APA legalmente obtenido conforme la normativa interna, pueda posteriormente ser calificado como ayuda estatal incompatible con la normativa de la UE; situación que pone en duda el principio de legalidad y merma las expectativas legítimas del contribuyente<sup>816</sup>.

Por lo anterior, lo natural es que la utilización de APAs unilaterales en los países de la UE tienda a desaparecer y, en su lugar, se incentive el uso de APAs bi y multilaterales, pues como señala el documento de trabajo de la Comisión Europea sobre ayudas de estado y *tax rulings*, publicado en junio de 2016, a diferencia de los APAs unilaterales, cuando se adopta un APA bilateral existe menos riesgo de desviarse de un resultado acorde al valor normal de mercado<sup>817</sup>.

Estas consideraciones cobran especial relevancia para el caso de España, cuyo programa APA, como ya se ha dicho, parece estar diseñado más para APAs unilaterales que para APAs bi o multilaterales, lo que refleja un desfase en la tendencia internacional de impulsar este último tipo de acuerdos.

## **2. El instrumento proactivo: los APAs y el intercambio automático de información**

Desde una perspectiva de Derecho comparado, se puede constatar cómo los APAs, desde su nacimiento, estuvieron cobijados por una política de confidencialidad al involucrar hechos que eran conciliados en el marco de un procedimiento de negociación

---

<sup>816</sup> En este sentido véase: GUNN, Anna y LUTS, Joris, «Tax rulings, APAs and state aid: legal issues», *op. cit.*, nota 11, p. 125. De acuerdo con el autor: “*taxpayers must be able to determine whether their tax rulings and APAs are compatible from the EU perspective. Well-functioning ruling practices should be encouraged and preserved, as it is essential for providing the legal certainty needed to stimulate economic investments.*”

<sup>817</sup> Véase: COMISIÓN EUROPEA, “DG Competition working paper on state aid and tax rulings”, High Level Forum on State Aid, publicado el 3 de junio de 2016, párrafo 21, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf). Fecha de consulta: 10 de octubre de 2016.

entre Administración y contribuyente; política que se plasmó, por ejemplo, en la legislación norteamericana de 1991 dentro del artículo 11 del U.S. Rev. Proc. 91-22, y que fue bien acogida por la mayoría de los países, como España, Canadá, Australia y México, primando el carácter confidencial de la información y la protección de los datos del contribuyente.

Bajo esta política de confidencialidad y protección de datos, solamente en algunas circunstancias se permitía hacer pública determinada información respecto a los APA, tales como: los criterios de interpretación de las disposiciones fiscales; datos que no implicaran cuestiones legales específicas del contribuyente; e, información desagrada, abstracta o de estadística sobre los aspectos sustanciales del acuerdo, etc.<sup>818</sup> Bajo esta perspectiva, la regulación de Canadá y Países Bajos establecen la publicación de datos estadísticos y de información general, en forma de resumen, sobre los APAs que se firman cada año<sup>819</sup>.

Aunque por regla general se reconoce el carácter confidencial de los APA, el manejo de la información que es suministrada y generada a lo largo del procedimiento ha dado pie a un extenso debate, que se ha bifurcado en líneas de pensamiento claramente enfrentadas<sup>820</sup>. Por un lado, encontramos las voces que, haciendo una llamada a la igualdad de trato en la aplicación de las disposiciones tributarias, apuestan por la publicidad de la información de los APA; y frente a ellos, los que encuentran en el cariz confidencial de la información una garantía del procedimiento mismo, que contribuye a forjar un vínculo de confianza entre la Administración y los interesados<sup>821</sup>.

---

<sup>818</sup> Véase: NADAL, Lisa M., «Should Advance Pricing Agreements be disclosed?», *op. cit.*, pp. 872 y ss.

<sup>819</sup> Cfr. Para el caso canadiense: artículo 77 de la Circular Informativa 94-4R, y artículo 12 de la Decisión DGB 2014/3098, para el caso holandés.

<sup>820</sup> Sobre este punto se recomienda la siguiente literatura: NADAL, Lisa M., «Should Advance Pricing Agreements be disclosed?», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Taxanalysts, vol. 51, no. 10, septiembre 2008, p. 870; HICKMAN, Kristin E., «Should Advance Pricing Agreements be published?», *Northwestern Journal of International Law & Business*, otoño, vol. 19, no. 1, 1998-1999; ABRAMIC, John L., «Advance Pricing Agreements: Confidential Return Information or Written Determinations Subject to Release», *Chicago-Kent Law Review*, Estados Unidos, no. 76, 2000-2001, [http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/chknt76&div=59&g\\_sent=1&collection=journal](http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/chknt76&div=59&g_sent=1&collection=journal) s. Fecha de consulta: 9 de mayo de 2016; y MCINTYRE, Mike, «IRS Affirms Plans for Developing Secret Tax Law on Transfer Pricing», *Tax Notes International*, no. 3, marzo, 1991, [http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre\\_articles/APA/McIntyre\\_Secret\\_APAs-3.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/APA/McIntyre_Secret_APAs-3.pdf). Fecha de consulta: 4 de mayo de 2016.

<sup>821</sup> En este sentido, la doctrina ya ha hecho hincapié sobre el clima de colaboración que debe existir en el APA, pues “lejos del carácter contencioso propio de una comprobación fiscal, un APA suele

Efectivamente, en una primera aproximación podría sugerirse que la confidencialidad de los APAs genera una potencial desigualdad e inconsistencia de trato entre los contribuyentes cuyas operaciones han sido amparadas bajo un APA y aquellos que, bajo las mismas circunstancias de hecho y de derecho, pudieran recibir un eventual trato diferenciado con motivo de una interpretación diversa de las disposiciones legales y los precios de transferencia; cuestión que daría pie a estrategias de falta de equidad y legalidad y haría vislumbrar a estos acuerdos como “soluciones privadas”<sup>822</sup>.

No obstante, en una segunda lectura, podría aducirse también que la confidencialidad de los APAs obedece a un deber de protección para las partes involucradas en su suscripción, toda vez que en ellos se incluyen elementos de estrategia comercial para las actividades económicas de las entidades asociadas<sup>823</sup>, que en el eventual caso de difundirse podrían acarrear un perjuicio para los sujetos que instan el APA y una ventaja potencial para las empresas competidoras.

Sin embargo, la política de confidencialidad y absoluta secrecía de los APAs parece cada vez más difícil de defender ante el nuevo estándar global de intercambio automático de información. A la sazón de las investigaciones iniciadas por la Comisión Europea sobre las empresas que, aparentemente, se han beneficiado de manera indebida al amparo de APAs unilaterales y ATRs otorgados por países miembros de la UE, se ha revelado otro problema: la poca información pública sobre los APAs y *tax rulings* obstaculiza el combate a la elusión internacional, la competencia fiscal perniciosa y las ayudas de Estado. Por ello, los esfuerzos de la UE se han encaminado también a impulsar el intercambio automático de información al ámbito de los APAs y los *tax*

---

desenvolverse en un clima de confianza mutua entre los sujetos que intervienen en el procedimiento y demanda una actitud transparente.” TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Medidas para prevenir la doble imposición», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2008, p. 221.

<sup>822</sup> Véase: TORIBIO LEÃO, Martha, «Advance Pricing Agreements and the principles of legality and equality: The problems surrounding contracts in tax law», *op. cit.*, nota 48, p. 261; y HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 873.

<sup>823</sup> De acuerdo con CARBAJO VASCO, la AEAT debería resaltar este aspecto de “secreto”, no solo fiscal, sino también “comercial”. CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia...», *op. cit.*, nota 86, p. 110. En el mismo sentido opinan HORTALÁ VALLVÉ y SOLER BRAVA, para quienes la Administración debe garantizar la confidencialidad de los secretos comerciales, demás información sensible y documentación obtenida durante la sustentación del APA, “cualquier información aportada o derivada de un APA deberá estar sujeta a la misma privacidad y confidencialidad que si hubiese sido obtenida durante un procedimiento de inspección”. HORTALÁ VALLVÉ, Joan y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», *op. cit.*, nota 3, p. 850.



*rulings*.

El 8 de diciembre de 2015 el Consejo de la UE adoptó la Directiva (EU) 2015/2376, denominada “Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad”<sup>824</sup>, cuyo objetivo es mejorar la transparencia y el intercambio automático de información entre los distintos países, por lo que, entre otras cosas, establece la creación de un repertorio central de información (*secure central directory*), para el almacenamiento e intercambio de información de APAs.

Este repertorio central debe ser creado por la Comisión, la cual tendrá acceso directo a la información en él se almacene. Sin embargo, la Directiva no menciona si los Estados miembros también tendrán acceso a ella, lo que en principio permite suponer que el repertorio central es para el uso exclusivo de la Comisión, por lo que los Estados no podrán tener acceso a la información sobre APAs y *tax rulings* que el repertorio albergue<sup>825</sup>.

En virtud de la Directiva, las Administraciones tributarias están obligadas a intercambiar automáticamente con los demás Estados miembros de la UE, la información de los APAs y *tax rulings* que celebren, así como a comunicar un conjunto de información a la Comisión Europea.

Así, el artículo 1.3 de la Directiva (EU) 2015/2376, de 8 de diciembre de 2015, que introduce un nuevo artículo 8 bis en la Directiva 2011/16/UE<sup>13</sup>, establece la información que debe ser automáticamente intercambiada por los Estados miembros:

- La identificación de la persona, que no sea una persona física y, cuando proceda, del grupo de personas al que pertenece.
- Un resumen del contenido del acuerdo previo con efecto transfronterizo o del

---

<sup>824</sup> CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, “Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad”, *op. cit.*, nota 26.

<sup>825</sup> En el mismo sentido: VANISTENDAEL, Frans, «Automatic exchange of tax rulings in the EU», *Tax Notes International*, Estados Unidos, *Tax Analysts*, vol. 78, no. 3, 2015, p. 263. De acuerdo con el autor: “The member states will only see the bilateral impact of the rulings, while only the commission will see the full picture of all the member states in the internal market.”

acuerdo previo sobre precios de transferencia, que incluya una descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones pertinentes siempre en términos abstractos, que no constituya divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional ni de un procedimiento comercial, ni de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

- Las fechas de formulación, modificación o renovación del acuerdo previo con efecto transfronterizo o del acuerdo previo sobre precios de transferencia.
- La fecha de inicio del período de validez del acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia, si está especificada.
- La fecha de finalización del período de validez del acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia, si está especificada.
- El tipo de acuerdo previo con efecto transfronterizo o de acuerdo previo sobre precios de transferencia.
- El importe de la transacción o serie de transacciones a que se refiere el acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia, si dicho importe se menciona en el acuerdo.
- La descripción del conjunto de criterios utilizados para valorar de los precios de transferencia o el propio precio de transferencia en el caso de un acuerdo previo sobre precios de transferencia.
- La identificación del método utilizado para valorar los precios de transferencia o el propio precio de transferencia en el caso de un acuerdo previo sobre precios de transferencia.
- La lista de los demás Estados miembros, si los hay, que pudieran verse afectados por el acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia.
- La identificación de cualquier persona, si la hay, que no sea una persona física, en los otros Estados miembros, que pudiera verse afectada por el acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia (indicando con qué Estados miembros están vinculadas las personas afectadas).
- La indicación de si la información comunicada se basa en el propio acuerdo previo con efecto transfronterizo o acuerdo previo sobre precios de transferencia

o en la solicitud a que se refiere el párrafo segundo del apartado 3 del presente artículo.

Los Estados miembros están obligados a aplicar las disposiciones de la Directiva con efecto a partir del 1 de enero de 2017. Tras el intercambio de dicha información, un Estado miembro puede solicitar a la Administración tributaria de otro país que facilite información adicional, incluido el *texto completo* del APA. Sobre este punto, la doctrina opina que, a falta de mayor explicación por parte de la Directiva respecto a qué se debe entender por “texto completo”, debemos suponer que este comprende toda información y documentación que forme parte del APA, incluyendo sus anexos<sup>826</sup>. Esto es, sin duda, algo histórico, pues por primera vez se admite la posibilidad de que el contenido íntegro de un APA pueda ser revelado.

Por otro lado, conforme la Directiva, cuando la Administración tributaria celebre un APA con un país no perteneciente a la UE al amparo de un tratado de doble imposición, y las disposiciones de ese tratado no permitan revelar la información recibida en virtud del tratado con un tercer país<sup>827</sup>, España seguiría estando obligada a intercambiar cierta información. En estos casos, la información que se intercambiará con otros Estados miembros y con la Comisión Europea se basará en la solicitud del contribuyente que dio lugar a la obtención del APA, y no así en el propio APA.

Como se ha podido ver anteriormente, la información contenida en la solicitud APA refleja, en buena medida, el tenor y alcance que adoptará el futuro APA, por lo que, desde nuestro punto de vista, la información que se intercambie con base en solicitudes de acuerdo, permitirá a la Comisión (o, en su caso, al Estado miembro solicitante), hacerse una idea casi inequívoca respecto del contenido verdadero del APA que se haya suscrito; por lo que, de una u otra forma, este nuevo estándar de intercambio de información afecta también al resto de países que no pertenecen a la UE

---

<sup>826</sup> *Idem.*

<sup>827</sup> Recordemos que la información contenida en los APAs está sujeta a las restricciones de confidencialidad previstas por la legislación interna de cada uno de los Estados en los que el acuerdo es aplicable, así como a las restricciones contempladas en los artículos de intercambio de información previstos en los respectivos CDIs que, al tenor de lo dispuesto por el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, permiten a un Estado contratante no aplicar el precepto cuando se: 1) pongan en práctica medidas administrativas distintas de las leyes o de la práctica administrativa de dicho Estado; 2) faciliten detalles que no pueden obtenerse bajo las leyes o el curso normal de la Administración de este o del otro Estado contratante; 3) facilite información que descubra cualquier secreto comercial, de negocios, industrial, profesional, o cualquier información cuya revelación fuere contraria al orden público

y que han suscrito APAs con algún Estado miembro.

Desde esta perspectiva, las obligaciones impuestas por la Directiva (EU) 2015/2376 a los países miembros de la UE en materia de revelación automática de APAs y *tax rulings*, si bien representan un vehículo esencial para detectar la elusión internacional y posibles ayudas de Estado, podrían suponer también una vulneración a la confidencialidad de las personas y entidades vinculadas que celebran APAs si se hace un mal uso de la información obtenida; aun cuando el intercambio automático de información con otros países miembros y con la Comisión Europea se base en la solicitud APA del contribuyente.

Por todo lo anterior, se observa que la Directiva (EU) 2015/2376, al derribar el halo de confidencialidad que caracterizó a los APAs y *tax rulings* durante décadas, constituye un parteaguas en lo que se refiere al intercambio de información, que permitirá a la Comisión hacer cumplir de manera más ágil y efectiva el régimen de ayudas de Estado a fin de asegurar las condiciones del mercado interior.

Si bien este nuevo paradigma en el intercambio de información aspira a contribuir a una nueva cultura y enfoque de cumplimiento de las obligaciones tributarias, exigiendo a los contribuyentes acostumbrarse (y sentirse cómodos) a revelar las actividades que realizan en cada jurisdicción<sup>828</sup>, sería beneficioso que este nuevo enfoque se planteara también desde las necesidades y los derechos de los contribuyentes, permitiendo el acceso a datos oficiales, actualizados y fácilmente localizables respecto de los APAs que suscriben las Administraciones tributarias y la interpretación o alcance que se da a las disposiciones tributarias en cada uno de ellos; información que, desde el surgimiento de los APAs en la década de los noventa del siglo pasado, ha permanecido fuera del alcance de los contribuyentes.

---

<sup>828</sup> Véase: CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE», en SERRANO ANTÓN, Fernando (director), *Fiscalidad Internacional*, 6ª ed., Madrid, CEF, 2015, Serie Monografías no. 15, p. 1536.

## CONCLUSIONES

### Resumen

Analizado el régimen jurídico de los APAs, no podemos finalizar este trabajo sin resaltar los hallazgos e ideas más importantes que se han ido exponiendo a lo largo del mismo. No pretendemos hacer una recapitulación exhaustiva de todas las cuestiones y problemas planteados, sino dejar constancia de las ideas y críticas que pueden facilitar una valoración en conjunto del régimen jurídico de APAs en el ordenamiento tributario español y de los aspectos sobre los que se debe reflexionar para optimizar su eficacia. Aspectos que, al ser el resultado del análisis comparativo de diversas jurisdicciones APA y de los avances alcanzados en el ámbito internacional, permiten el diseño sintético de una teoría general sobre los APAs.

Los APAs son acuerdos vinculantes entre la Administración tributaria y cualquier contribuyente que lleve a cabo operaciones vinculadas, cuyo objeto es convenir, con anterioridad a la realización de dichas operaciones, los criterios necesarios (metodología, comparables y asunciones críticas) para determinar su precio de mercado durante un periodo de tiempo determinado. Cuando hablamos de APAs bi o multilaterales laterales, estamos en presencia de acuerdos vinculantes entre las administraciones tributarias de dos o más países, en los cuales se establecen los criterios antes referidos a fin de determinar el tratamiento fiscal que recibirán las operaciones entre las personas o entidades vinculadas establecidas en dichas jurisdicciones.

Los APAs proporcionan seguridad jurídica a los contribuyentes. Siempre y cuando se cumplan los términos y condiciones del acuerdo, las operaciones cubiertas por el APA no estarán sujetas a ajustes de precios por parte de las autoridades fiscales. En este sentido, los APAs permiten evitar las comprobaciones tributarias y los litigios en materia de precios de transferencia, usualmente costosos en términos económicos y de tiempo, tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria. Además, los APAs brindan una valiosa oportunidad para que las Administraciones tributarias y los contribuyentes cooperen entre sí en un entorno flexible y no adversarial. En este sentido, el programa APA está llamado a ser un proceso flexible para la prevención de conflictos, basado en la negociación cooperativa entre ambas partes.

Sin embargo, como se ha visto a lo largo de estas páginas, en España los APAs adolecen de la flexibilidad y el carácter negocial que caracteriza a este tipo de acuerdos.

España introduce los APAs en 1995 con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, convirtiéndose en el primer país de la UE en contar con una regulación interna en la materia. A partir de su introducción, han habido tres regímenes jurídicos o programas APA:

- El primero (1995-2004), desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 537/1997, consistente en una regulación restrictiva de los APAs bajo un esquema de procedimiento administrativo contradictorio.
- El segundo (2004-2015), desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 1777/2004, que si bien introdujo ciertas garantías procesales a favor del contribuyente, continuó sin reconocer el carácter estrictamente convencional de los APAs.
- El tercero (vigente a partir de julio de 2015), desarrollado por el RIS aprobado por el R.D. 634/2015 que, salvo ligeros cambios, reproduce el segundo programa APA, permitiendo poco margen de maniobra en la negociación del APA.

Como puede apreciarse, los APAs son una figura relativamente nueva dentro del ordenamiento tributario español, con una vigencia de poco más de dos décadas. Sin embargo, pese al desarrollo normativo que han tenido desde su incorporación en 1995, los APAs han mantenido una esencia de rigidez en su evolución que les ha impedido evolucionar como solución convencional.

Mientras que en el Derecho tributario internacional y la experiencia comparada de diversos países (Australia, Estados Unidos, India, Países Bajos, Reino Unido), los APAs son contratos o acuerdos vinculantes entre Administración y contribuyentes, su regulación doméstica en países como España difiere de esta perspectiva. Los denominados *acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas* no participan de la naturaleza jurídica y el carácter negocial que los APAs tienen (o debieran tener) conforme el Derecho tributario internacional.

El procedimiento APA consta de cuatro fases: 1) las actuaciones previas, que constituyen una serie de encuentros informales entre Administración y contribuyente tendentes a evaluar la viabilidad y alcance del acuerdo; 2) el inicio del procedimiento, que consiste en la presentación formal de la solicitud APA por el contribuyente, conteniendo toda la información necesaria; 3) la tramitación, que incluye las actividades administrativas de evaluación y negociación del posible acuerdo; y, 4) la terminación, que se verifica con la resolución que dicta la ONFI para poner fin al procedimiento, y que en caso de ser favorable, consiste en el otorgamiento del APA, con la conformidad del contribuyente.

Así, conforme la normativa interna, el acuerdo que se suscita entre Administración y contribuyente con motivo del procedimiento APA, es un acto de carácter preparatorio y no sustitutivo de la resolución que dicta, de manera unilateral, la Administración tributaria; de modo que la participación del contribuyente únicamente se verifica en el iter procedimental.

Lo anterior encuentra su explicación en el fundamento y origen de las técnicas convencionales en el ordenamiento jurídico español. Hasta ahora, no existe disposición normativa que habilite con carácter general el empleo de técnicas convencionales dentro los procedimientos tributarios. La celebración de acuerdos entre la Administración tributaria y los contribuyentes tiene como fundamento la aplicación supletoria de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 86 establece la terminación convencional de los procedimientos administrativos (anteriormente artículo 88 de la Ley 30/1992). De acuerdo con dicho precepto, los acuerdos que la Administración celebra con los particulares pueden ser, o bien de finalizadores del procedimiento, o bien insertarse en el mismo con carácter previo a la resolución que les ponga fin. Los APAs se ubican dentro de este último supuesto: son acuerdos preparatorios del acto resolutorio que pone fin al procedimiento que los regula, por lo que no constituyen un ejemplo de técnica convencional en estricto sentido.

En otras palabras, los APAs no se perciben como verdaderos acuerdos; sino como el resultado de una solicitud que es presentada a instancia del contribuyente y que es finalmente aprobada o rechazada por la Administración tributaria, en donde, además,

la falta de contestación supone el rechazo de la solicitud, transcurridos seis meses sin haber tenido noticias de la Administración tributaria. Lo que en España llamamos “APA” es una especie de acto administrativo participado emitido unilateralmente por la autoridad tributaria y sin tomar en consideración (jurídicamente hablando) la voluntad del contribuyente.

A pesar de que España fue el primer país de la UE en implementar los APAs, se aprecia un estancamiento en su evolución normativa. El programa APA vigente, establecido en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y desarrollado en el capítulo VII del RIS aprobado por el R.D. 634/2015, si bien representa cierto grado de avance en el desarrollo interno de esta figura, incorporando elementos favorables como la admisibilidad de *rollback* de los acuerdos, aún no hay un deslinde del procedimiento APA respecto de su origen como procedimiento administrativo contradictorio. A juzgar por el diseño actual de la normativa interna, el contribuyente tiene una oportunidad limitada en la negociación del acuerdo. El contribuyente necesita desempeñar un papel más activo en la evaluación y negociación de APA.

El legislador tributario no ha sido capaz de encuadrar al APA como procedimiento cooperativo y negocial, ni de conciliar al APA en tanto acto administrativo participado con la noción de un verdadero acuerdo de voluntades. La rigidez del procedimiento y el rechazo del legislador a emplear un lenguaje más negocial; la falta de salvaguardas procesales a favor del contribuyente frente a las dilaciones excesivas de la Administración; la ausencia de un reconocimiento expreso de la eficacia jurídica del acuerdo; la irrecurribilidad del silencio negativo de la Administración tributaria; condicionar la presentación de la solicitud previa a la identificación del contribuyente; el acceso restringido a los APAs para pequeñas y medianas empresas; la ausencia de plazos de cara a evaluar y negociar el acuerdo; la ausencia de estadísticas respecto del uso de los APAs España (incluido el acceso a los nombres de los funcionarios encargados de su tramitación); la falta de un procedimiento que establezca los supuestos por los que la Administración puede cancelar o revocar el APA; son tan sólo algunos elementos que impiden ver a los APAs como una verdadera técnica convencional.



## Conclusiones

Tras una revisión crítica del programa APA español desde la perspectiva internacional y comparada, a lo largo de este trabajo se han identificado diversos aspectos de procedimiento que pueden mejorarse y que, al mismo tiempo, permiten la construcción de una teoría general sobre el programa APA.

Si bien los aspectos identificados se enfocan en el programa APA español, por ser éste la base de nuestro estudio, su aplicabilidad práctica no debe entenderse circunscrita, de manera exclusiva, al caso de España, sino a cualquier otro país. En este sentido, las ideas que a continuación se desarrollan son fácilmente trasladables a cualquier jurisdicción que tenga previsto establecer un programa APA dentro de su normativa interna, o bien, se proponga implementar mejoras al programa APA existente.

Establecido lo anterior, el programa APA debe:

1. Contar con un equipo APA independiente. Es aconsejable la formación de un cuerpo separado de funcionarios encargado de la gestión de los APAs (conformado por expertos en precios de transferencia, contadores, economistas, abogados, estadistas, etc.), que esté totalmente alejado de las labores regulares de auditoría que realizan los funcionarios de la AEAT. Aunque en España se ha creado una unidad administrativa encargada de gestionar el programa APA (la denominada Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, ONFI), dicha unidad se encuentra orgánicamente adscrita a aquella que realiza las labores habituales de auditoría (el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), por lo que sería aconsejable desvincular el programa APA de las labores de auditoría y estructurarse como oficina independiente.

También sería aconsejable fijar criterios de selección para el reclutamiento de los funcionarios que formen parte del equipo APA (por ejemplo: que sean expertos en precios de transferencia, con suficientes habilidades de negociación, que no hayan sido inspectores de Hacienda del Estado, etc.), así como proporcionar capacitación y adiestramiento especializado sobre la tramitación

del procedimiento APA en jurisdicciones con más experiencia en la gestión de este tipo de acuerdos.

Asimismo, y tomando en consideración las mejores prácticas propuestas por el Reporte Final de la acción 14 del programa BEPS a fin de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las que se encuentra la inclusión de APAs multilaterales en las guías del procedimiento amistoso, convendría reflexionar si la Dirección General de Tributos, autoridad competente en materia del procedimiento amistoso, debiera recuperar la competencia en materia de APAs bi y multilaterales; diseñar alguna fórmula de colaboración conjunta entre la ONFI y la DGT; o directamente crear una sola unidad encargada de gestionar el procedimiento amistoso y el programa APA.

2. Autorizar que los encuentros preliminares, en especial la presentación de la solicitud previa, pueda realizarse de manera anónima para proteger la identidad del contribuyente. En todo caso, podría señalarse que las manifestaciones o declaraciones hechas por las autoridades fiscales durante los encuentros preliminares son informales y, por tanto, no vinculantes para la Administración tributaria.
3. Asegurar que el procedimiento no se torne interminable. En el caso español, contribuyente no tiene ninguna certeza de que su propuesta de acuerdo se ha resuelto en el plazo legalmente determinado. Por tanto, es importante establecer plazos específicos en cada etapa del procedimiento, a fin de asegurar la celeridad del mismo y garantizar certeza jurídica:
  - En la etapa de actuaciones previas, podría ser útil establecer que los encuentros preliminares quedan sujetos a un término máximo de seis meses contados a partir de que el contribuyente haya presentado la solicitud previa ante la ONFI; o bien, a partir de la conclusión del primer periodo impositivo que se pretende cubra el APA, señalando que si no se han completado para esa fecha, el acuerdo no cubrirá las transacciones previstas para ese primer periodo.
  - En la etapa de tramitación del APA, sería conveniente establecer un plazo límite para realizar las actividades de evaluación y negociación del acuerdo (incluido el informe de posición, en los casos en que sea necesario), por ejemplo, de doce meses contados a partir de la recepción

formal de la solicitud APA y una vez que la ONFI haya verificado que la solicitud cumple con todos los requisitos necesarios.

- En la etapa de terminación del acuerdo, sería bueno ampliar el plazo de seis meses que tiene la ONFI para finalizar el procedimiento (por ejemplo, extenderlo a doce meses); establecer la posibilidad de prorrogar dicho plazo en atención a la complejidad o las circunstancias especiales de cada caso (por ejemplo, hasta 18 meses), y especificar el momento a partir del cual el plazo comienza a computarse (por ejemplo, a partir de la formalización de la solicitud APA ante la ONFI).

A fin de preservar la naturaleza prospectiva del acuerdo en aquellos casos en que la tramitación del APA se retrase sustancialmente más allá de la fecha propuesta por el contribuyente para el inicio del acuerdo, también sería conveniente que la Administración tributaria intente fijar una fecha posterior para el inicio de la vigencia del acuerdo (*finalización diferida del APA*).

4. Garantizar la celeridad en la tramitación de los APAs. En relación con el punto anterior (asegurar que el procedimiento no se torne interminable), sería aconsejable diseñar plantillas o formatos estandarizados de APAs por tipo de industria, identificando los elementos comunes a cada segmento de industria (metodologías de precios de transferencia más apropiadas, operaciones normalmente aceptadas, productos, activos y riesgos más comunes, condiciones económicas que suelen incidir en las actividades o modelos de negocio, asunciones críticas por tipo de industria, etc.), de modo que ambas partes, contribuyente y Administración, se aboquen a adaptar dicha plantilla a las necesidades y circunstancias propias de cada caso.
5. Brindar certeza de que la solicitud APA fue presentada de manera completa y sin reparo. Dado que el contribuyente no tiene certeza de que su solicitud fue debidamente presentada, sería conveniente establecer que la formalización de las solicitudes APA debe acompañarse de una declaración firmada por funcionario autorizado de la ONFI en la que haga constar que ha examinado la solicitud y que, a su leal saber y entender, la información presentada es correcta y completa en todos los aspectos relevantes.

6. Garantizar que el contribuyente no quede en estado de indefensión. Es necesario reconocer el derecho de recurrir en la vía económico-administrativa la resolución que desestima la solicitud APA, y/o establecer un recurso de revisión interno para que la AEAT exprese por escrito los motivos por los que rechazó la solicitud.

En este sentido, es recomendable establecer un recurso de revisión interno para aquellos casos en que la solicitud APA sea desestimada o cuando las negociaciones del APA con la ONFI hayan llegado a un punto muerto, a fin de que un funcionario evalúe las circunstancias del caso e informe al contribuyente sobre la forma en que la solicitud APA debe presentarse para ser aceptada (cuando sea posible), o sobre la forma en que las discusiones de negociación pueden reanudarse. Para garantizar la imparcialidad en la evaluación de cada caso, este recurso de revisión debería atribuirse a unidad independiente de la AEAT, como puede ser la Subdirección General de Fiscalidad Internacional, de la Dirección General de Tributos.

7. Contar con un programa APA simplificado para pequeñas y medianas empresas o, al menos, establecer obligaciones de documentación proporcionales, en función del tipo de contribuyente que solicite un APA. En el caso español, se recomienda eliminar la exigencia de comparables a las empresas con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros, pues no parece atender a criterios de igualdad el que las empresas de reducida dimensión estén obligadas a presentar datos comparables en los mismos términos que las grandes multinacionales. La exigencia de comparables a este tipo de empresas constituye una carga excesiva y desproporcionada que debe ser eliminada.
8. Hacer de la transparencia su preocupación central. Es necesario publicar guías, estadísticas e información general sobre el programa APA español que permita conocer:
  - Las prácticas administrativas y detalles específicos sobre la forma en que se gestiona el programa APA, los aspectos esenciales en el proceso administrativo de toma de decisiones para la adopción de un acuerdo, así como los tiempos estimados en que se desarrolla el procedimiento.
  - Los nombres y datos de contacto de los funcionarios encargados de gestionar el procedimiento para la obtención de un APA. No hay acceso público a este tipo de información en España.

- El uso y control del programa APA: el número de acuerdos concluidos; la clase de acuerdos firmados; datos sobre la duración, prórroga, renovación, modificación y revocación de los acuerdos; e incluso, el contenido medular de cada APA, excluyendo los datos personales del contribuyente y demás información que se considere confidencial.
9. Establecer un procedimiento para la revisión y modificación de APAs más justo y menos lesivo para el contribuyente. En el caso español, basta con que la Administración tributaria argumente una variación significativa de las circunstancias existentes al momento de la aprobación del acuerdo para que inicie de oficio el procedimiento de modificación y determine, por sí misma y sin que medie la conformidad del contribuyente, dejar sin efectos el APA inicialmente aprobado. Este tipo de disposiciones debieran ser reemplazadas por medidas que permitan al contribuyente negociar las bases de la modificación y jugar un papel más activo en la revisión del APA.
- Asimismo, en el caso español, la normativa vigente condiciona la modificación de APAs bi o multilaterales a la previa modificación del acuerdo con la Administración tributaria extranjera; mientras que en el Derecho comparado, la modificación del APA procede incluso cuando la Administración extranjera ha revisado, cancelado o revocado el acuerdo. Por ello convendría establecer la facultad de la ONFI para iniciar el procedimiento de modificación y notificar, previo conformidad del contribuyente, la versión revisada del APA a la autoridad competente de la Administración tributaria extranjera
10. Prever un procedimiento para la revocación y cancelación de APAs, que especifique los supuestos en que procede uno u otro supuesto (mala fe, tergiversación de información, fraude, incumplimiento por el contribuyente de las obligaciones derivadas del acuerdo, etc.), y permita al contribuyente la oportunidad de justificar su comportamiento, demostrar su buena fe o acceder a realizar los ajustes propuestos por la Administración tributaria para corregir el error, tergiversación o incumplimiento.

Finalmente, en el análisis del programa APA tampoco se pueden dejar de lado los retos que este tipo de acuerdos debe superar en el ámbito de la UE, que ante los nuevos estándares en materia de revelación automática de información tributaria y el potencial riesgo de estos acuerdos de ser considerados ayudas estatales, exigirá a las

Administraciones tributarias ser más transparentes y escrupulosas en el análisis, evaluación y otorgamiento de APAs, especialmente los de carácter unilateral.

## **Ph.D Dissertation in English (Doctorado Mención Europea)**

### **Abstract**

Having analyzed the Spanish legal framework for Advance Pricing Agreements (Spanish APA program), we cannot finish this PhD work without highlighting the most important findings and ideas that have been expressed throughout it. We do not intend to make a detailed summary of all the issues and problems discussed, but to place on record the critical ideas for a clear overview of Spanish APA program, as well as the aspects that should be considered in order to improve its effectiveness. Since these aspects are the result of the comparative analysis between different APA jurisdictions and the progress achieved at the international level, they allow the synthetic design of a general theory on APAs.

An APAs is a binding arrangement between the tax administration and any taxpayer involved in controlled transactions to which transfer pricing law applies, with the purpose to agree, prior to the execution of such transactions, the essential criteria (transfer pricing method, comparable data and critical assumptions) to determine their market price for a given period of time. When we refer to bi or multilateral APAs, we are talking about binding agreements between tax administrations in two or more countries governing the referred criteria in order to determine how future transactions between associated taxpayers established in their respective jurisdictions will be treated for tax purposes.

An APA provides legal certainty to taxpayers. As long as the terms and conditions of the APA are satisfied, the transfer pricing issues covered by the APA will not be subject to audit adjustments by the tax authorities. In this regard, an APA prevents tax examinations and litigation of transfer pricing issues that are usually costly and time-consuming for both taxpayers and tax administrations. Besides, it also provides a worthwhile opportunity for tax administrations and taxpayers to cooperate with each other in flexible and non-adversarial environment. So, the APA program is designed to be a flexible problem-preventing process, based on cooperative and principled negotiations between both parties.

However, throughout the survey we have seen that APAs in Spain do not seem to have the flexibility and the negotiating nature that these agreements should have.

The Spanish APA Program was first introduced in 1995 within Law 43/1995, of 27 December, on corporate income tax, becoming the first EU country to have an internal regulation in this regard. Since the implementation of the legal framework for Advance Pricing Agreements, there have been three APA programs in Spain:

- The first one (1995-2004), set out in the Regulation approved by R.D. 537/1997; established restrictive APA provisions under an adversarial procedure scheme.
- The second one (2004-2015), set out in the Regulation approved by R.D. 1777/2004; although it introduced certain procedural safeguards, it continued without recognizing APAs' consensual nature.
- The third one (as from July 2015), set out in the Regulation approved by R.D. 634/2015, except for slight changes, it reproduce the second APA program, leaving little room for the APA negotiation.

As can be seen, APAs are a relatively new in the Spanish tax system, having little more than two decades existence. However, despite the regulatory development since their implementation in 1995, the Spanish APA program has always been marked by their lack of flexibility and stiffness essence, blocking its evolution as an effective negotiating technique.

While under international tax law and comparative law (Australia, India, the Netherlands, United States, UK) APAs are contracts or binding agreements between tax administrations and taxpayers, its domestic regulation in countries like Spain differs from this perspective. The so called “*acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas*” do not seem to have the legal nature that APAs have (or should have) according to international tax law.

The APA process has four stages: 1) *APA pre-filing consultation*, or informal meetings between tax administration and taxpayers with the objective of determining the scope of the agreement, understanding the transfer pricing issues involved and examining the suitability for an APA; 2) *APA formal application*, consisting in the



formal submission by the taxpayer of the APA application, containing the necessary information; 3) *APA evaluation and negotiation*, which includes all the administrative processing for evaluate and negotiate the possible agreement; and, 4) *APA finalization*: the APA process ends with the corresponding administrative decision and, if it is favorable, consists in the formal agreement, with the written consent of the taxpayer.

Therefore, in accordance with the Spanish provisions, the agreement between the tax administration and the taxpayer resulting from the APA process is a preparatory and non-substitute act of the decision that the tax administration unilaterally issues. So, the taxpayer's involvement only arises in the application processing.

The aforementioned finds its explanation on the origin and foundations of negotiating techniques in the Spanish tax legal system. So far, there is no provision that generally accepts the use of negotiation techniques in tax procedures. Agreements between the tax administration and the taxpayers have as their legal basis the supplementary application of Law 39/2015, of 1 October, on the common administrative procedure of public administrations, which article 86 establishes the consensual dissolution of administrative procedures (formerly article 88 of Law 30/1992).

According to these provisions, the agreements that the administration carries out with individual may be, either closing agreements that end the procedures, or preliminary agreements that are made during the process and before the administration issues its final decision. Spanish APA program is based on this last approach: agreements are preliminary acts, so they are not an example of negotiating technique in strict sense.

In other words, under the Spanish provisions, an APA is not seen as a truly agreement, but as the result of an application submitted by the taxpayer, which is eventually approved or disapproved by the tax administration, and where the lack of response implies the refusal of the APA application after six months without having any news from the tax administration. What we call “APA” in Spain is sort of *joint administrative decision* unilaterally issued by tax authority and without taking into consideration (legally speaking) the taxpayer’s will.

So, although Spain was the very first UE country to implement APAs, its normative evolution has reached an impasse. The current APA program, set out in article 18.9 of Law 27/2014, of 27 November, on corporate income tax, and established in Chapter VII of the Regulation approved by R.D. R.D. 634/2015, though it represents some progress in the local development of this kind of agreements, including helpful elements like APA rollback rules, there is still no clear deviation from its origin as an adversarial administrative procedure. Judging by the current APA provisions' design, it seems that the taxpayer has a limited opportunity to engage in active discussions with the tax administration during the APA negotiation. The taxpayer needs to play a more active role in the APA evaluation and negotiation.

The tax lawmaker has not been able to envisage the APA program as a cooperative and negotiating procedure, nor to harmonize the APA as a joint administrative decision with the notion of a real agreement. The stiffness of the APA program, the lawmaker's refusal to use a more negotiating language, the lack of procedural safeguards in order to face the excessive administrative delays; the absence of an explicit acknowledgement on the APA legal effectiveness; the impossibility to appeal against the negative silence of the tax administration, the taxpayer's identification requirement in the APA pre-filing consultation; the lack of a small business taxpayer APA Program; the absence of deadlines for evaluating and negotiating the agreement; the lack of statistics on the use of APAs (including access to the names of the officials who deal with the agreements); the lack of legal assumptions by which an APA can be cancelled or revoked; are just some elements that prevent Spanish transfer pricing agreements from seeing as a true negotiating technique.

## **Conclusions**

After a critical revision of the Spanish APA program, several aspects of the procedure have been identified that can be improved. Since these aspects are the result of the comparative analysis between different APA jurisdictions and the progress achieved at the international level, they allow the synthetic design of a general theory on APAs.

While the studied aspects focus on the Spanish APA program, as this is the basis of our PhD work, its practical applicability should not be understood exclusively to the Spanish case, but to any other country. So, the ideas that are developed are easily applicable to any jurisdiction that seeks to establish an APA program, or, to any jurisdiction that wants to improve its existing APA program.

In the light of the foregoing, the APA program should:

1. Create an independent APA team. It is advisable to constitute a separate body of officials who deal with APAs (comprising experts in transfer pricing, accountants, economists, lawyers, statisticians, etc.), whose functions stay completely away from the regular audit duties of the tax officials. Although in Spain there's a office dealing with APAs, the so called National Office of International Taxation (ONFI, in its Spanish acronym), this office is organically linked to the Department of Financial and Tax inspection, which carries out the work related to tax audits; so would be suitable for the APA program to not be associated to tax audit work and be an independent office.

It would be desirable to set out selection criteria for the officials' recruitment (e.g., experts in transfer pricing, with sufficient negotiating skills, which have not been tax inspectors before, etc.) and provide specialized training on how the processing of advance agreements operates in APA jurisdictions with more experience in the management of these agreements.

Also, taking into consideration the OECD Action 14 – 2015 Final Report's best practices, in particular best practice 11 "*Countries' published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs and advance pricing arrangements*", it should be considered if the General Directorate of Taxation, Spanish MAP competent authority, should recover the legal power in the field of bilateral and multilateral APAs; design a joint collaborative formula between the ONFI and the DGT; or simply create a single office responsible for managing both MAP and APA program.

2. Accept the possibility that the pre-filing consultation, in particular the submission of the pre-filing APA application, can be done on anonymous basis, in order to protect the taxpayer's identity. In any case, it could be pointed out

that the statements or representations made by tax authorities in pre-filing meetings are informal and are, therefore, not binding on the tax administration.

3. Not become a never-ending procedure. In the Spanish case, the taxpayer does not have any certainty that the agreement under application may be safely implemented in the legal time frame. So, it is important to set specific time limits in the APA stages in order to assure the procedure's swiftness and guarantee legal certainty:

- In the APA pre-filing consultation stage, it might be useful to establish that pre-filing meetings are subject to a maximum term of six months from the submission of the pre-filing APA application, or from the conclusion of the first APA year that is intended to be covered by the agreement, specifying that if the informal meetings have not concluded by that date, the agreement will not cover the proposed controlled transactions for that first APA year.
- In the APA evaluation and negotiation stage, it may be helpful to set a specific time limit to make the appropriate evaluation and negotiation activities (including the recommended negotiating position, where needed), for example, twelve months from the formal APA request submission and once the tax administration has verified that the application meets all the necessary requirements.
- In the APA finalization stage, it would be desirable to extend the six-month term to conclude the APA procedure (for example, a twelve-month term), establishing also the possibility to extend the deadline according to the complexity or the special circumstances of each case (e.g., up to 18 months), and specifying the factual moment from which such term starts to run (for example, from the formal submission of the APA application to the tax Administration).

In order to preserve the prospective nature of the agreement in those cases where the finalization of an APA application is delayed substantially beyond the taxpayer's requested commencement date, it would also be convenient that the tax administration seek to specify a later commencement date for the agreement ( *APA delayed finalization* ).

4. Ensure celerity in the APA evaluation. With regard to previous point, it would be advisable the designing of standardized APA templates by industry type, identifying the common elements to each industry segment (appropriate TP methods, normally accepted operations, products, assets and common risks, usual economic conditions and critical assumptions that affect business activities, etc.), so both parties, taxpayer and tax administration, can adapt the corresponding template to the needs and special circumstances of each APA case.
5. Provide certainty that the APA application was filed in a complete manner and without concerns. Since the taxpayer may not be certain that his application was duly filed, it would be better to establish that the formal APA request's submission has to be accompanied by a declaration signed by an authorized official declaring that he/she has examined the APA application and that, to the best of his/her knowledge and belief, all relevant information is correct and complete.
6. Not leave the taxpayer defenseless. It is necessary to recognize the right to appeal through the economic-administrative channel the decision by which an APA application is rejected, and/or establish an internal review mechanism whereby the tax administration express the reasons for rejecting the APA application.

In this regard, it is advisable to provide the taxpayers with the right to an internal review where APA applications have been rejected or where APA negotiations have reached a standstill, so an official can evaluate the case and inform the taxpayer the way in which the APA application can be submitted (when possible) or the way in which the negotiation discussions can continue. To ensure fairness in the evaluation of each case, this internal review should be assigned to an independent administrative office, like the General Sub-Directorate of International Taxation, of the General Directorate of Taxation.

7. Include a simplified APA program for small and medium-sized enterprises or, at least, establish proportional documentation requirements, depending on the type of taxpayer applying for an APA. In the Spanish case, it is suggested to eliminate the requirement of comparable data for enterprises with a turnover of less than 45 million euros. It does not seem to address equality criteria that small and medium-sized taxpayers are compelled to obtain comparable data in the

same terms as the multinational corporations. Consequently, the requirement of comparables for this kind of enterprises is an excessive and disproportionate burden that must be removed.

8. Make transparency a central concern. It is necessary to publish guidelines, statistics and general information about the Spanish APA program, in order to know:

- The administrative practice and specific details in which the APA program is handled, the relevant aspects in the administrative decision-making process for the adoption of an agreement, as well as the estimated time in which the APA procedure is developed.
- The names and contact information of the officials who deal with APAs. There is no public access to this kind of information in Spain.
- The use and control of the Spanish APA program: the number of agreements concluded; the type of agreements signed; data on the duration, extension, renewal, modification and revocation of the agreements; even the essential content of each APA, excluding taxpayers' personal data and other confidential information.

9. Establish an APA revision procedure fairer and less harmful for the taxpayer. In the Spanish case it is enough that the tax administration argues a significant variation of the existing circumstances at the time of the approval of the agreement to initiate its revision and determine, by itself and without the taxpayer's acquiescence, leave without any legal effect the agreement initially approved. This type of provisions should be replaced by measures that allow the taxpayer to negotiate the grounds of the modification and play a more active role in the review of the APA.

Also, is important to improve the revision procedure for bi and multilateral APAs. The current provisions condition the agreement revision to the prior modification of the agreement with the foreign tax administration, while in comparative law, the APA's modification arise even when the foreign tax administration has reviewed, cancelled or revoked the agreement. It would therefore be suitable to establish that the tax administration is empowered to initiate an APA revision and notify, prior taxpayer's approval, the revised version of the APA to the competent authority of the foreign tax administration.

10. Create a procedure for revocation and cancellation of APAs, which specifies the legal assumptions by which an agreement can be cancelled or revoked (bad faith, misrepresentation of information, fraud, breach of the obligations and conditions arising from the agreement, etc.), enabling taxpayers to justify their behavior, demonstrate their good faith, or agree to make the adjustments proposed by the tax administration in order to correct the error, misrepresentation or the non-compliance.

Last but not least, in the analysis of the Spanish APA program we cannot put aside the challenges that this type of agreements must face at the EU level. Encountered with new standards in the field of automatic disclosure of tax information and the potential risk of these agreements to be considered illegal state aid, the tax administrations will have to be more transparent and scrupulous in the analysis, evaluation and the issuance of each APA, specially those of a one-sided nature.





## ANEXOS

### ANEXO 1

APAS: EVOLUCIÓN NORMATIVA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL	
Normativa	Texto
<b>PRIMER PROGRAMA APA</b>	
Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.  (Derogada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)  Vigente hasta 12 marzo 2004	<p>Artículo 16.6. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.</p> <p>La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.</p> <p>La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres periodos impositivos.</p> <p>En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.</p> <p>La Administración tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.</p> <p>Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.</p>
Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades  (Derogado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades)  Vigente hasta el 1 de septiembre	<p>Capítulo V. Propuestas para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de actividades de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización.</p> <p>Artículo 16. Clases de propuestas.</p> <p>1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán someter a la Administración tributaria, con carácter previo a la realización de las operaciones, las siguientes propuestas:</p> <p>a) Para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.</p> <p>b) Para la deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada.</p> <p>c) Para la deducción de gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas.</p> <p>d) Para la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto del establecido en el apartado 1 del artículo 20 de la</p>

de 2004.	<p>Ley del Impuesto.</p> <p>2. También podrán formular las propuestas a que se refiere el apartado anterior las personas o entidades no residentes en territorio español que proyectaren operar en el mismo a través de establecimientos permanentes o de entidades con las que se hallarán vinculadas.</p> <p>Artículo 17. Suscripción de la propuesta y desistimiento.</p> <p>1. La propuesta de valoración deberá ser suscrita por la totalidad de las personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones objeto de la misma.</p> <p>2. El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades a que se refiere el apartado anterior determinará la terminación del procedimiento.</p> <p>Artículo 18. Documentación e información previa a la presentación de la propuesta.</p> <p>1. Los sujetos pasivos que pretendan formular una propuesta de las mencionadas en el artículo 16 de este Reglamento presentarán a la Administración tributaria, con carácter previo, la siguiente documentación:</p> <p>a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones a las que se refiere la propuesta.</p> <p>b) Descripción sucinta de las operaciones a las que se refiere la propuesta.</p> <p>c) Descripción sucinta del contenido de la propuesta que se pretende formular.</p> <p>2. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de treinta días para examinar la documentación a que se refiere el apartado anterior e informar a los sujetos pasivos, tomando en consideración las circunstancias específicas de la propuesta que pretendan formular, de los elementos esenciales del procedimiento y de sus efectos.</p> <p>Artículo 19. Presentación de la propuesta. Documentación.</p> <p>1. Una vez concluido el trámite a que se refiere el artículo anterior, o transcurridos los treinta días sin haberse facilitado la información, los sujetos pasivos podrán presentar la propuesta, debiendo aportar la documentación referida en los apartados 2, 3 y 4 siguientes.</p> <p>2. En las propuestas relativas a la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas deberá aportarse la siguiente documentación:</p> <p>a) Descripción, desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero, de las operaciones a las que se refiere la propuesta.</p> <p>b) Descripción del método de valoración que se proponga, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación. Se considerarán comprendidas entre dichas circunstancias económicas las hipótesis fundamentales del método de valoración.</p> <p>c) Justificación del método de valoración que se proponga.</p> <p>d) Valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de valoración.</p> <p>e) Identificación de las empresas que operan en los mismos mercados y de los precios que las mismas aplican en</p>
----------	---

	<p>operaciones comparables o similares a las que son objeto de la propuesta, realizadas entre partes independientes, si dichos precios debieran ser racionalmente conocidos por el sujeto pasivo.</p> <p>f) Distribución entre las partes intervinientes del resultado de la operación que se deriva de la aplicación del método de valoración propuesto.</p> <p>g) Existencia de propuestas de valoración estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.</p> <p>h) Identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas a las que no afectará la propuesta de valoración.</p> <p>3. En las propuestas relativas a gastos de actividades de investigación y desarrollo deberá aportarse la siguiente documentación:</p> <p>a) Copia autenticada del contrato relativo a la actividad de investigación y desarrollo o, cuando no hubiere sido suscrito todavía, del proyecto de contrato que se proponen firmar las partes.</p> <p>b) Descripción de las actividades de investigación y desarrollo, con expresa indicación de la tecnología preexistente en el grupo de sociedades al que pertenecen las partes vinculadas y, en su caso, retribución que el sujeto pasivo viene abonando por su uso.</p> <p>c) Identificación y valoración de los gastos imputables a las actividades de investigación y desarrollo, criterio de reparto de dichos gastos entre las entidades que realizan o realizarán las contribuciones y su justificación, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas respecto de la valoración y el criterio de reparto mencionados.</p> <p>d) Identificación de las entidades que se beneficiarán de los resultados de las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>e) Criterios para cuantificar los beneficios derivados de los resultados de las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>f) Descripción de los derechos que sobre los resultados de las actividades de investigación y desarrollo tendrán las entidades que realizarán las contribuciones</p> <p>g) Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.</p> <p>4. En las propuestas relativas a gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión deberá aportarse la siguiente documentación:</p> <p>a) Copia autenticada del contrato relativo a los servicios de apoyo a la gestión o, en caso de que no hubiere sido suscrito todavía, del proyecto de contrato que se proponen firmar las partes.</p> <p>b) Descripción de los servicios objeto del contrato.</p> <p>c) Identificación de los gastos que serán imputables a los servicios y criterio utilizado para distribuirlos, justificando que responde a los requisitos de continuidad y racionalidad, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas respecto de dicho criterio de distribución.</p> <p>d) Identificación de las entidades que se beneficiarán de los servicios de apoyo a la gestión.</p> <p>e) Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.</p> <p>5. En las propuestas relativas al coeficiente de subcapitalización deberá aportarse la siguiente documentación:</p> <p>a) Cuentas anuales de la entidad.</p>
--	--

	<p>b) Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.</p> <p>c) Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad. A estos efectos, se entenderá por grupo de sociedades el formado por las sociedades entre las cuales se dan las relaciones previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.</p> <p>d) Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento.</p> <p>e) Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.</p> <p>f) Justificación del tratamiento de reciprocidad.</p> <p>Artículo 20. Régimen de la documentación presentada.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La documentación referida en los artículos 18 y 19 anteriores únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en el presente capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.</li> <li>2. Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.</li> <li>3. Lo previsto en los apartados anteriores no eximirá a los sujetos pasivos de las obligaciones que les incumben, de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley General Tributaria, en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida en los artículos 18 y 19 de este Reglamento.</li> <li>4. En los casos de desistimiento o caducidad se procederá a la devolución de la documentación aportada.</li> </ol> <p>Artículo 21. Examen de la propuesta, pruebas y alegaciones.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el artículo 19 de este Reglamento, pudiendo requerir de los sujetos pasivos cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta. Los sujetos pasivos podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.</li> <li>2. Los sujetos pasivos podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias. El resultado de la práctica de estas pruebas será comunicado a los sujetos pasivos. Tanto la Administración tributaria como los sujetos pasivos podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración formulada.</li> <li>3. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto a los sujetos pasivos, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.</li> </ol>
--	--

	<p>Artículo 22. Resolución.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Aprobar la propuesta formulada por los sujetos pasivos.</li> <li>b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento.</li> <li>c) Desestimar la propuesta formulada por los sujetos pasivos.</li> </ol>             La resolución será motivada.           </li> <li>2. La resolución por la que se aprueba la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, las siguientes menciones:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Lugar y fecha de su formalización.</li> <li>b) Identificación de los sujetos pasivos a los que se refiere la propuesta.</li> <li>c) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.</li> <li>d) Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, y las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.</li> <li>e) Período de tiempo al que se refiere la propuesta.</li> <li>f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.</li> </ol> </li> <li>3. La aprobación de la propuesta relativa a gastos de investigación y desarrollo y a gastos de apoyo a la gestión, se plasmará en un documento en el que se consignarán las menciones contenidas en el apartado anterior, excepto la señalada en el párrafo d) que será sustituida por los elementos esenciales que determinan la deducción de los referidos gastos.</li> <li>4. La aprobación de la propuesta relativa al coeficiente de subcapitalización se plasmará en un documento en el que se consignarán las menciones contenidas en el apartado 1, excepto las de los párrafos c) y d), debiendo mencionarse expresamente el coeficiente de subcapitalización aplicable.</li> <li>5. La desestimación de la propuesta se plasmará, igualmente, en un documento en el que se consignarán, al menos, los siguientes datos:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Lugar y fecha de su formalización.</li> <li>b) Identificación de los sujetos pasivos a los que se refiere la propuesta.</li> <li>c) Razones o motivos por los que la Administración tributaria entiende que se debe desestimar la propuesta.</li> </ol> </li> <li>6. El procedimiento deberá finalizar antes de seis meses, contados desde la fecha de presentación de la propuesta o de la subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido una resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.</li> </ol> <p>Artículo 23. Recursos.</p> <p>La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse. La misma regla se aplicará respecto del acto presunto</p>
--	---

	<p>desestimatorio.</p> <p>Artículo 24. Efectos de la resolución por la que se aprueba la propuesta.</p> <p>1. La Administración tributaria y los sujetos pasivos deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada. La Administración tributaria valorará las operaciones objeto de la propuesta por los valores a los que se hayan efectuado entre las personas o entidades vinculadas cuando dichos valores sean consecuencia de la correcta aplicación de la propuesta. La misma regla se aplicará respecto de las propuestas relativas a la deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo y de apoyo a la gestión.</p> <p>2. Tratándose de propuestas en relación al coeficiente de subcapitalización, la Administración tributaria y los sujetos pasivos deberán atenerse a lo que resulte de su aplicación.</p> <p>3. La Inspección de los Tributos, en sus actuaciones de comprobación e investigación, realizará las siguientes funciones:</p> <p>a) Comprobará que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos.</p> <p>b) Comprobará que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.</p> <p>Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos.</p> <p>Artículo 25. Órganos competentes.</p> <p>Será competente para informar, instruir y resolver el procedimiento el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Corresponderá al Director de dicho departamento designar a los funcionarios que deben realizar el examen de la documentación referida en los artículos 18 y 19 de este Reglamento y formular la propuesta de resolución.</p> <p>Artículo 26. Acuerdos con las Administraciones de otros Estados en relación con la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.</p> <p>1. Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que inicie el procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones de los Estados en los que residan las partes vinculadas, a los efectos de establecer un acuerdo entre las Administraciones afectadas.</p> <p>Dicha solicitud se presentará conjuntamente con la propuesta y deberá contener una descripción de las normas que afectan a las partes vinculadas no residentes en relación con la determinación de los precios de las operaciones vinculadas y de las que regulan las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.</p> <p>La Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar el procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones a las que se refiere el párrafo primero. La desestimación de la iniciación del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada, sin que ello impida, en su caso y momento, la apertura</p>
--	--

	<p>del procedimiento amistoso previsto en el convenio para evitar la doble imposición que sea aplicable.</p> <p>2. Cuando la Administración tributaria entienda oportuno iniciar el procedimiento y alguna de las partes vinculadas resida en un país o territorio con el que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición, se seguirá el procedimiento amistoso previsto en el mismo.</p> <p>Corresponderá a la Dirección General de Tributos, sin perjuicio de las competencias atribuidas al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el artículo 25 de este Reglamento, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones a que se refiere el apartado anterior.</p> <p>Cuando no resulte de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la Dirección General de Tributos establecerá las relaciones oportunas por la vía diplomática.</p> <p>3. En el curso de las relaciones con la Administración del otro Estado, los sujetos pasivos vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración.</p> <p>Los sujetos pasivos podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones.</p> <p>4. El proyecto de acuerdo que concreten las Administraciones se pondrá en conocimiento de los sujetos pasivos, quienes dispondrán de un plazo de diez días para oponerse al mismo cuando difiera de la propuesta formulada. Transcurrido dicho período de tiempo el proyecto de acuerdo se entenderá aceptado.</p> <p>5. La oposición al proyecto de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta.</p> <p>El acto de desestimación no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.</p> <p>6. La aceptación del proyecto de acuerdo se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, los siguientes datos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Lugar y fecha de su formalización.</li> <li>b) Identificación de los sujetos pasivos a que se refiere la propuesta.</li> <li>c) Elementos esenciales del proyecto de acuerdo.</li> <li>d) Mención expresa de que los sujetos pasivos no se han opuesto al proyecto de acuerdo.</li> <li>e) Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, y las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.</li> <li>f) Razones o motivos por los que la Administración acepta el proyecto de acuerdo.</li> <li>g) Los datos exigidos por las otras Administraciones intervinientes.</li> </ul> <p>7. En caso de aceptación del proyecto de acuerdo el Director general de Tributos, en su calidad de autoridad competente para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, suscribirá el acuerdo con la Administración del otro Estado, dándose traslado de una copia del mismo al interesado.</p> <p>En caso de no mediar convenio para evitar la doble imposición la competencia para suscribir el acuerdo recaerá, asimismo, en el Director general de Tributos.</p>
--	---

	<p>8. El acuerdo a que se refiere el apartado anterior surtirá los efectos previstos en el artículo 24 de este Reglamento.</p> <p>9. La imposibilidad de alcanzar un acuerdo con la Administración del otro Estado no impedirá la aprobación de la propuesta formulada por el interesado.</p> <p>10. Cuando la Administración de otro Estado solicite a la Administración tributaria española la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, se observarán las reglas previstas en los apartados anteriores en cuanto resulten de aplicación. Los sujetos pasivos deberán aportar la documentación referida en los artículos 18 y 19 de este Reglamento, según los casos, así como la documentación exigida por la Administración del otro Estado concerniente a la propuesta de valoración.</p> <p>Artículo 27. Informe sobre la aplicación de la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.</p> <p>Conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos presentarán un informe relativo a la aplicación de la propuesta aprobada, con el siguiente contenido:</p> <p>a) Operaciones realizadas en el período impositivo al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación la propuesta aprobada.</p> <p>b) Precios a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación de la propuesta aprobada.</p> <p>c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del método de valoración a que se refiere la propuesta aprobada.</p> <p>d) Operaciones efectuadas en el período impositivo similares a aquéllas a las que se refiere la propuesta aprobada, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito de la propuesta.</p> <p>Artículo 28. Modificación de la propuesta.</p> <p>1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas. La iniciativa para la modificación corresponde a los sujetos pasivos y a la Administración tributaria. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por la totalidad de las personas o entidades afectadas por la propuesta. El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas por la propuesta determinará la terminación del procedimiento de modificación.</p> <p>2. El expediente de modificación deberá contener los siguientes documentos:</p> <p>a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.</p> <p>b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.</p> <p>3. Cuando el expediente de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido del mismo se</p>
--	--



	<p>comunicará a los sujetos pasivos quienes dispondrán de un plazo de treinta días naturales para:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aceptar la modificación.</li> <li>Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.</li> <li>Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.</li> </ol> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los sujetos pasivos, quienes dispondrán al efecto de un plazo de quince días, dictará la correspondiente resolución, que podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aprobar la modificación, si los sujetos pasivos la han aceptado.</li> <li>Aprobar la modificación alternativa formulada por los sujetos pasivos.</li> <li>Revocar la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración.</li> <li>Confirmar la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración.</li> </ol> <p>La resolución será motivada.</p> <p>4. Cuando el expediente de modificación haya sido iniciado por los sujetos pasivos, la Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los sujetos pasivos, quienes dispondrán al efecto de un plazo de quince días, dictará la correspondiente resolución, que podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aprobar la modificación formulada por los sujetos pasivos.</li> <li>Aprobar otra modificación alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento.</li> <li>Desestimar la modificación formulada por los sujetos pasivos, confirmando o revocando la propuesta de valoración aprobada.</li> </ol> <p>La resolución será motivada.</p> <p>5. La aprobación de la modificación o de la modificación alternativa, tendrá los efectos previstos en el artículo 24 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha aprobación.</p> <p>6. La revocación de la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 24 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha revocación. En este caso, las operaciones realizadas entre las partes vinculadas podrán valorarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto.</p> <p>Tratándose del coeficiente de subcapitalización, se aplicará el previsto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto.</p> <p>7. La desestimación de la modificación formulada por los sujetos pasivos determinará:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>La confirmación de los efectos previstos en el artículo 24 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.</li> <li>La extinción de los efectos previstos en el artículo 24 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la desestimación, en los demás casos. En este caso, las operaciones realizadas entre las partes vinculadas podrán valorarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto.</li> </ol> <p>Tratándose del coeficiente de subcapitalización, se aplicará el previsto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto.</p> <p>8. El procedimiento deberá finalizarse:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Quando hubiere sido iniciado por el sujeto pasivo antes de los seis meses, contados desde la fecha de su inicio.</li> </ol>
--	--

	<p>Transcurrido dicho plazo sin haberse producido una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.</p> <p>b) Cuando hubiere sido iniciado por la Administración tributaria antes de los seis meses, contados desde la fecha de su inicio. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración tributaria haya resuelto, se entenderá confirmada la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración.</p> <p>9. En el caso de mediar un acuerdo con la Administración de otro Estado, la modificación de la propuesta de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 26 de este Reglamento.</p>
	<p><b>GENERALIZACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN</b></p>
<p>Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes</p>	<p>Artículo 9. Acuerdos previos de valoración</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible.</li> <li>2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo y tendrá que acompañarse de una propuesta de valoración formulada por el contribuyente.</li> <li>3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el contribuyente.</li> <li>4. La valoración de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de su carácter vinculante, del supuesto de hecho al que se refiere y del impuesto al que se aplica, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.</li> <li>5. Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación, o que varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron su valoración, la Administración tributaria está obligada a aplicar al contribuyente los valores expresados en el acuerdo.</li> <li>6. El acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años, salvo que en la normativa que lo establezca se prevea otro distinto.</li> <li>7. Los contribuyentes no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra las liquidaciones que pudieran dictarse ulteriormente.</li> </ol>

<p>Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria Vigente hasta el 1 de enero de 2017.</p>	<p><b>Artículo 91. Acuerdos previos de valoración</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.</li> <li>2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.</li> <li>3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.</li> <li>4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.</li> <li>5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto.</li> <li>6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.</li> </ol>
<p>Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades</p> <p>Vigente hasta el 1 de enero de 2015</p>	<p><b>SEGUNDO PROGRAMA APA</b></p> <p><b>Artículo 16.7.</b> Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.</p> <p>La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.</p> <p>El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.</p> <p>En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias</p>

	<p>económicas.</p> <p>Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.</p>
<p>Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades</p> <p>Vigente hasta el 19 noviembre 2008</p>	<p>Capítulo VI: Acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas</p> <p>Artículo 22. Actuaciones previas.</p> <p>1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:</p> <p>a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.</p> <p>b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.</p> <p>c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.</p> <p>2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.</p> <p>Artículo 23. Inicio del procedimiento.</p> <p>1. Las personas o entidades vinculadas podrán presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, que contendrá una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización. Asimismo, podrán presentar ante la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto.</p> <p>La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.</p> <p>2. La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.</p> <p>3. En las propuestas relativas al coeficiente de subcapitalización deberá aportarse la siguiente documentación:</p> <p>a) Cuentas anuales de la entidad.</p> <p>b) Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.</p> <p>c) Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad.</p> <p>d) Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento.</p>

	<p>e) Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.</p> <p>f) Justificación del tratamiento de reciprocidad.</p> <p>4. En los 30 días siguientes a la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro del órgano competente, éste podrá requerir al solicitante para que, en su caso, subsane los errores o la complete con cualquier otra información que la Administración tributaria considere relevante para la determinación del valor normal de mercado. El solicitante dispondrá del plazo de 10 días para aportar la documentación o subsanar los errores. La falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.</p> <p>5. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que la propuesta de valoración que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor normal de mercado.</p> <p>b) Que se hubieran desestimado propuestas de valoración sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.</p> <p>c) Que se considere que no hay un riesgo de doble imposición que puede evitarse mediante la propuesta de valoración.</p> <p>d) Cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta que se pretende formular será desestimada.</p> <p>6. Transcurrido el plazo señalado en el apartado 4 anterior, sin haber notificado a los obligados tributarios la inadmisión de la solicitud, el procedimiento se entenderá iniciado.</p> <p>Artículo 24. Régimen de la documentación presentada.</p> <p>1. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.</p> <p>2. Lo previsto en los artículos anteriores no eximirá a los sujetos pasivos de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra disposición, en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida en el artículo 22 de este Reglamento.</p> <p>3. En los casos de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.</p> <p>Artículo 25. Tramitación.</p> <p>La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los obligados tributarios cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.</p> <p>Artículo 26. Terminación y efectos del acuerdo.</p>
--	--

	<p>1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aprobar la propuesta de valoración presentada por el obligado tributario.</li> <li>Aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</li> <li>Desestimar la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.</li> </ol> <p>2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Lugar y fecha de su formalización.</li> <li>Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los obligados tributarios a los que se refiere la propuesta.</li> <li>Conformidad de los obligados tributarios con el contenido del acuerdo.</li> <li>Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.</li> <li>Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las asunciones críticas.</li> <li>Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.</li> </ol> <p>3. En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los obligados tributarios los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.</p> <p>4. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.</p> <p>5. La Administración tributaria y los obligados tributarios deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.</p> <p>6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios.</p> <p>7. El desistimiento de cualquiera de las obligaciones tributarias determinará la terminación del procedimiento.</p> <p>Artículo 27. Recursos.</p> <p>La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.</p> <p>Artículo 28. Órganos competentes.</p> <p>Será competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El titular de dicho Departamento designará el Equipo o Unidad al que corresponderá la tramitación del procedimiento y la propuesta de resolución.</p> <p>Artículo 29. Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o</p>
--	--

	<p>entidades vinculadas.</p> <p>Conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los obligados tributarios presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.</li> <li>Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.</li> <li>Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del método de valoración a que se refiere el acuerdo previo.</li> <li>Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.</li> </ol> <p>No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el obligado tributario anualmente será la que se derive del propio acuerdo.</p> <p>Artículo 29 bis. Modificación del acuerdo previo de valoración.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los obligados tributarios.</li> <li>La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información: <ol style="list-style-type: none"> <li>Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.</li> <li>Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.</li> </ol> </li> </ol> <p>El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.</p> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los obligados tributarios, quienes dispondrán al efecto de un plazo de quince días, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aprobar la modificación formulada por los obligados tributarios.</li> <li>Aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</li> <li>Desestimar la modificación formulada por los obligados tributarios, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.</li> </ol> <ol style="list-style-type: none"> <li>Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la</li> </ol>
--	--

	<p>propuesta se notificará a los obligados tributarios quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Acceptar la modificación.</li> <li>Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.</li> <li>Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.</li> </ol> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aprobar la modificación, si los obligados tributarios la han aceptado.</li> <li>Aprobar la modificación alternativa formulada por los obligados tributarios.</li> <li>Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.</li> <li>Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.</li> </ol> <p>4. En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 29 quater y siguientes de este Reglamento.</p> <p>5. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.</p> <p>6. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.</p> <p>7. La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>8. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>9. La desestimación de la modificación formulada por los obligados tributarios determinará:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>La confirmación de los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.</li> <li>La extinción de los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la desestimación, en los demás casos.</li> </ol> <p>Artículo 29 ter. Prórroga del acuerdo previo de valoración.</p> <p>1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.</p>
--	--



	<p>2. La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.</p> <p>3. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de seis meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los obligados tributarios la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del obligado tributario.</p> <p>4. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.</p> <p>5. La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.</p> <p>Artículo 29 quáter. Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias. El procedimiento para la celebración de acuerdos con otras Administraciones tributarias se regirá por las normas previstas en este capítulo con las especialidades establecidas en los artículos 29 quinquies a 29 nonies de este Reglamento.</p> <p>Artículo 29 quinquies. Inicio del procedimiento.</p> <p>1. En el caso de que los obligados tributarios soliciten que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento. La desestimación del inicio del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada.</p> <p>2. Cuando la Administración tributaria en el curso de un procedimiento previo de valoración, considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del obligado tributario será requisito previo a la comunicación a la otra Administración.</p> <p>3. El obligado tributario deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo 23.</p> <p>Artículo 29 sexies. Tramitación.</p> <p>1. En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración. Los obligados tributarios podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.</p> <p>2. La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de los sujetos interesados,</p>
--	---

	<p>cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.</p> <p>Artículo 29 septies. Resolución.</p> <p>En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.</p> <p>Artículo 29 octies. Órganos competentes.</p> <p>Corresponderá al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria iniciar, informar, instruir el procedimiento, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones a que se refiere el artículo anterior, resolver el procedimiento y suscribir el acuerdo con la otra Administración tributaria. El titular de dicho Departamento designará el Equipo o Unidad al que corresponderá la tramitación del procedimiento y la propuesta de resolución.</p> <p>Artículo 29 nonies. Solicitud de otra Administración tributaria.</p> <p>Cuando otra Administración tributaria solicite a la Administración tributaria la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se observarán las reglas previstas en los artículos anteriores en cuanto resulten de aplicación.</p> <p>Artículo 16.7. Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.</p> <p>La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.</p> <p>El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.</p> <p>En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.</p> <p>Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.</p>
Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal	

<p>Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio</p> <p>Vigente hasta el 12 de julio de 2015</p>	<p>Capítulo VI Acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas</p> <p>Artículo 22. Actuaciones previas.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.</li> <li>b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.</li> <li>c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.</li> </ol> </li> <li>2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.</li> </ol> <p>Artículo 23. Inicio del procedimiento.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las personas o entidades vinculadas podrán presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, que contendrá una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización. Asimismo, podrán presentar ante la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto.</li> </ol> <p>La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.</li> <li>3. En las propuestas relativas al coeficiente de subcapitalización deberá aportarse la siguiente documentación:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Cuentas anuales de la entidad.</li> <li>b) Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.</li> <li>c) Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad.</li> <li>d) Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento.</li> <li>e) Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.</li> <li>f) Justificación del tratamiento de reciprocidad.</li> </ol> </li> <li>4. En los 30 días siguientes a la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro del órgano</li> </ol>
--	---

	<p>competente, éste podrá requerir al solicitante para que, en su caso, subsane los errores o la complete con cualquier otra información que la Administración tributaria considere relevante para la determinación del valor normal de mercado. El solicitante dispondrá del plazo de 10 días para aportar la documentación o subsanar los errores. La falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.</p> <p>5. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Que la propuesta de valoración que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor normal de mercado.</li> <li>b) Que se hubieran desestimado propuestas de valoración sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.</li> <li>c) Que se considere que no hay un riesgo de doble imposición que puede evitarse mediante la propuesta de valoración.</li> <li>d) Cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta que se pretende formular será desestimada.</li> </ul> <p>6. Transcurrido el plazo señalado en el apartado 4 anterior, sin haber notificado a los obligados tributarios la inadmisión de la solicitud, el procedimiento se entenderá iniciado.</p> <p><b>Artículo 24. Régimen de la documentación presentada.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.</li> <li>2. Lo previsto en los artículos anteriores no eximirá a los sujetos pasivos de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra disposición, en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida en el artículo 22 de este Reglamento.</li> <li>3. En los casos de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.</li> </ul> <p><b>Artículo 25. Tramitación.</b></p> <p>La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los obligados tributarios cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.</p> <p><b>Artículo 26. Terminación y efectos del acuerdo.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el obligado tributario.</li> <li>b) Aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</li> </ul> </li> </ul>
--	---

	<p>c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.</p> <p>2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:</p> <p>a) Lugar y fecha de su formalización.</p> <p>b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los obligados tributarios a los que se refiere la propuesta.</p> <p>c) Conformidad de los obligados tributarios con el contenido del acuerdo.</p> <p>d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.</p> <p>e) Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las asunciones críticas.</p> <p>f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.</p> <p>3. En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los obligados tributarios los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.</p> <p>4. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.</p> <p>5. La Administración tributaria y los obligados tributarios deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.</p> <p>6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.</p> <p>Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios.</p> <p>7. El desistimiento de cualquiera de las obligaciones tributarias determinará la terminación del procedimiento.</p> <p><b>Artículo 27. Recursos.</b></p> <p>La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.</p> <p><b>Artículo 28. Órganos competentes.</b></p> <p>Será competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El titular de dicho Departamento designará el Equipo o Unidad al que corresponderá la tramitación del procedimiento y la propuesta de resolución.</p> <p><b>Artículo 29. Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.</b></p> <p>Conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los obligados tributarios presentarán un escrito relativo a la aplicación del</p>
--	---

	<p>acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:</p> <p>a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.</p> <p>b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.</p> <p>c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del método de valoración a que se refiere el acuerdo previo.</p> <p>d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo. No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el obligado tributario anualmente será la que se derive del propio acuerdo.</p> <p>Artículo 29 bis. Modificación del acuerdo previo de valoración.</p> <p>1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los obligados tributarios.</p> <p>2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:</p> <p>a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.</p> <p>b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.</p> <p>El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.</p> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los obligados tributarios, quienes dispondrán al efecto de un plazo de quince días, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <p>a) Aprobar la modificación formulada por los obligados tributarios.</p> <p>b) Aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</p> <p>c) Desestimar la modificación formulada por los obligados tributarios, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.</p> <p>3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los obligados tributarios quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:</p> <p>a) Aceptar la modificación.</p> <p>b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.</p>
--	--

	<p>c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan. La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Aprobar la modificación, si los obligados tributarios la han aceptado.</li> <li>Aprobar la modificación alternativa formulada por los obligados tributarios.</li> <li>Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.</li> <li>Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.</li> </ol> <p>4. En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 29 quater y siguientes de este Reglamento.</p> <p>5. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.</p> <p>6. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.</p> <p>7. La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>8. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>9. La desestimación de la modificación formulada por los obligados tributarios determinará:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>La confirmación de los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.</li> <li>La extinción de los efectos previstos en el artículo 26 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la desestimación, en los demás casos.</li> </ol> <p>Artículo 29 ter. Prórroga del acuerdo previo de valoración.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.</li> <li>La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.</li> <li>La Administración tributaria dispondrá de un plazo de seis meses para examinar la documentación a que se refiere el</li> </ol>
--	--

	<p>apartado 1 anterior, y notificar a los obligados tributarios la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del obligado tributario.</p> <p>4. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.</p> <p>5. La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.</p> <p>Artículo 29 quáter. Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias. El procedimiento para la celebración de acuerdos con otras Administraciones tributarias se regirá por las normas previstas en este capítulo con las especialidades establecidas en los artículos 29 quinquies a 29 nonies de este Reglamento.</p> <p>Artículo 29 quinquies. Inicio del procedimiento.</p> <p>1. En el caso de que los obligados tributarios soliciten que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento. La desestimación del inicio del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada.</p> <p>2. Cuando la Administración tributaria en el curso de un procedimiento previo de valoración, considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del obligado tributario será requisito previo a la comunicación a la otra Administración.</p> <p>3. El obligado tributario deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo 23.</p> <p>Artículo 29 sexies. Tramitación.</p> <p>1. En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración. Los obligados tributarios podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.</p> <p>2. La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de los sujetos interesados, cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.</p>
--	---



	<p>Artículo 29 septies. Resolución.</p> <p>En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.</p> <p>Artículo 29 octies. Órganos competentes.</p> <p>Corresponderá al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria iniciar, informar, instruir el procedimiento, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones a que se refiere el artículo anterior, resolver el procedimiento y suscribir el acuerdo con la otra Administración tributaria. El titular de dicho Departamento designará el Equipo o Unidad al que corresponderá la tramitación del procedimiento y la propuesta de resolución.</p> <p>Artículo 29 nonies. Solicitud de otra Administración tributaria.</p> <p>Cuando otra Administración tributaria solicite a la Administración tributaria la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se observarán las reglas previstas en los artículos anteriores en cuanto resulten de aplicación.</p>
<p>Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades</p>	<p style="text-align: center;"><b>TERCER PROGRAMA APA</b></p> <p>Artículo 18.9</p> <p>Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.</p> <p>La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.</p> <p>El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 periodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de periodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.</p> <p>En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.</p> <p>Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones</p>

	vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.
Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.	<p>Capítulo VII “Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas”</p> <p>Sección 1. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas</p> <p>Artículo 21 Actuaciones previas</p> <p>1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, en condiciones que respeten el principio de libre competencia podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.</li> <li>b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.</li> <li>c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.</li> </ol> <p>2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.</p> <p>Artículo 22 Inicio del procedimiento</p> <p>1. Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 25.8 de este Reglamento.</p> <p>Dicha solicitud podrá comprender la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que le resulte de aplicación.</p> <p>La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.</p> <p>La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.</p> <p>2. La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.</p> <p>Artículo 23 Régimen de la documentación presentada</p> <p>1. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.</p> <p>2. Lo previsto en los artículos anteriores no eximirá a los contribuyentes de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra</p>

	<p>disposición, en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida en el artículo 21 de este Reglamento.</p> <p>3. En los casos de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.</p> <p><b>Artículo 24 Tramitación</b></p> <p>La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.</p> <p><b>Artículo 25 Terminación y efectos del acuerdo</b></p> <p>1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:</p> <p>a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente</p> <p>b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</p> <p>c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.</p> <p>2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:</p> <p>a) Lugar y fecha de su formalización.</p> <p>b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.</p> <p>c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.</p> <p>d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.</p> <p>e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.</p> <p>f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.</p> <p>g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo.</p> <p>3. En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.</p> <p>4. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.</p> <p>5. La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.</p> <p>6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.</p> <p>Quando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.</p>
--	---

	<p>7. El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.</p> <p>8. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 periodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.</p> <p>Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.</p> <p><b>Artículo 26 Recursos</b></p> <p>La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.</p> <p><b>Artículo 27 Órganos competentes</b></p> <p>Será competente para instruir, resolver y, en caso de modificación del acuerdo, iniciar el procedimiento el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.</p> <p><b>Artículo 28 Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas</b></p> <p>Conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:</p> <p>a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.</p> <p>b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.</p> <p>c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.</p> <p>d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.</p> <p>e) Aquella que se determine en el propio acuerdo.</p> <p>No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.</p>
--	---

	<p><b>Artículo 29 Modificación del acuerdo previo de valoración</b></p> <p>1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.</p> <p>2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:</p> <p>a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.</p> <p>b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.</p> <p>El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.</p> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <p>1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.</p> <p>2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</p> <p>3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.</p> <p>3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:</p> <p>a) Aceptar la modificación.</p> <p>b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.</p> <p>c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.</p> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <p>1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.</p> <p>2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa.</p> <p>3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.</p> <p>4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.</p> <p>4. En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes de este Reglamento.</p> <p>5. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.</p> <p>6. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan</p>
--	--

	<p>dictarse.</p> <p>7. La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>8. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>9. La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:</p> <p>a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.</p> <p>b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.</p> <p><b>Artículo 30 Prórroga del acuerdo previo de valoración</b></p> <p>1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.</p> <p>2. La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.</p> <p>3. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 6 meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional.</p> <p>4. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.</p> <p>5. La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.</p> <p><b>Sección 2. Acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas con otras administraciones tributarias</b></p> <p><b>Artículo 31 Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias</b></p> <p>El procedimiento para la celebración de acuerdos con otras Administraciones tributarias se regirá por las normas previstas en este capítulo con las especialidades establecidas en los artículos 32 a 36 de este Reglamento.</p>
--	---

	<p><b>Artículo 32 Inicio del procedimiento</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. En el caso de que los contribuyentes soliciten que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento. La desestimación del inicio del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada.</li> <li>2. Cuando la Administración tributaria en el curso de un procedimiento previo de valoración, considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente será requisito previo a la comunicación a la otra Administración.</li> <li>3. El contribuyente deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 de este Reglamento.</li> </ol> <p><b>Artículo 33 Tramitación</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración. Los contribuyentes podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.</li> <li>2. La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de los sujetos interesados, cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.</li> </ol> <p><b>Artículo 34 Resolución</b></p> <p>En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.</p> <p><b>Artículo 35 Órganos competentes</b></p> <p>Será competente para iniciar, informar, instruir el procedimiento, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones a que se refiere el artículo anterior, resolver el procedimiento y suscribir el acuerdo con la otra Administración tributaria el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.</p> <p><b>Artículo 36 Solicitud de otra Administración tributaria</b></p> <p>Cuando otra Administración tributaria solicite a la Administración tributaria la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se observarán las reglas previstas en los artículos anteriores en cuanto resulten de aplicación.</p>
--	--

## ANEXO 2

ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN VIGENTES EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL	
Tipo de acuerdo	Regulación normativa
Acuerdos previos de valoración de retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del IRPF.	<p>Disposición adicional segunda, Reglamento del IRPF:</p> <p>“Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>1. Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.</p> <p>2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.</p> <p>Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente:</p> <p>a) Identificación de la persona o entidad solicitante.</p> <p>b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración.</p> <p>c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.</p> <p>3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.</p> <p>Asimismo, los solicitantes podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos.</p> <p>Los solicitantes podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias.</p> <p>Tanto la Administración tributaria como los solicitantes podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración.</p> <p>Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, quienes podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes en el plazo de quince días.</p> <p>El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya</p>



	<p>tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de resolución de la Administración tributaria en el plazo indicado implicará la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.</p> <p>4. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:</p> <p>a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por los solicitantes.</p> <p>b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento.</p> <p>c) Desestimar la propuesta formulada por los solicitantes.</p> <p>La resolución será motivada y, en el caso de que se apruebe, contendrá al menos las siguientes especificaciones:</p> <p>a) Lugar y fecha de formalización.</p> <p>b) Identificación de los solicitantes.</p> <p>c) Descripción de las operaciones.</p> <p>d) Descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.</p> <p>e) Período al que se refiere la propuesta. El plazo máximo de vigencia será de tres años.</p> <p>f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.</p> <p>g) Indicación del carácter vinculante de la valoración.</p> <p>5. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.</p> <p>6. La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.</p> <p>7. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria.”</p> <p>Artículo 15, último párrafo, Texto Refundido de la Ley del IRNR:</p> <p>“[...]</p> <p>En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”</p> <p>Artículo 3, Reglamento IRNR:</p>
Acuerdos de valoración de gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente.	<p>(Artículos 15, último párrafo, del R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el</p>

<p>Texto Refundido de la Ley del IRNR; y 3 del R.D. 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR).</p>	<p>“Valoración de los gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente.</p> <p>1. Los contribuyentes que operen en España mediante establecimiento permanente podrán someter a la Administración tributaria propuestas para la valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente y sea deducible para la determinación de la base imponible del mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto. Estas propuestas deberán fundamentarse en la aplicación de los criterios de imputación establecidos en dicho precepto.</p> <p>2. La tramitación y resolución de las solicitudes se efectuarán mediante el procedimiento establecido para las propuestas de deducción de gastos en concepto de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas, regulado al efecto en el capítulo VI del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, con la particularidad mencionada en el apartado siguiente.</p> <p>3. En relación con lo dispuesto en el artículo 20.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes, al tiempo de presentar la propuesta, deberán aportar la siguiente documentación:</p> <p>a) Descripción de los gastos de dirección y generales de administración incluidos en la propuesta.</p> <p>b) Identificación de los gastos que serán imputables al establecimiento permanente y criterios y módulos de reparto aplicados.</p> <p>c) Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.”</p>
<p>Acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica</p> <p>(Artículos 35.4, inciso c, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y 35 del R.D. 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS)</p>	<p>Artículo 35.4, LIS:</p> <p>“[...]”</p> <p>c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria.”</p> <p>Artículo 38 RIS:</p> <p>“Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica.</p> <p>1. Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar actividades de investigación científica o de innovación tecnológica podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración, conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades y, con carácter previo y vinculante, de los gastos correspondientes a dichas actividades que consideren susceptibles de disfrutar de la deducción a la que se refiere el artículo 35 de la Ley del Impuesto.</p> <p>2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar los gastos correspondientes y contendrá, como mínimo, lo siguiente:</p> <p>a) Identificación de la persona o entidad solicitante.</p> <p>b) Identificación y descripción del proyecto de investigación científica o innovación tecnológica a que se refiere la solicitud, indicando las actividades concretas que se efectuarán, los gastos en los que se incurrirá para la ejecución de las</p>

	<p>mismas y el período de tiempo en el que se realizarán tales actividades.</p> <p>c) Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.</p> <p>3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el apartado anterior, pudiendo requerir al solicitante cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la solicitud. Tanto la Administración tributaria como el solicitante podrán solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Asimismo, podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en derecho.</p> <p>4. Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria lo pondrá de manifiesto al solicitante, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, para que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en el plazo de 15 días.</p> <p>5. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:</p> <p>a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por el contribuyente.</p> <p>b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, otra propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</p> <p>c) Desestimar la propuesta formulada por el contribuyente.</p> <p>6. La resolución será motivada y, en el caso de que sea aprobatoria, contendrá, al menos:</p> <p>a) Lugar y fecha de su formalización</p> <p>b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del contribuyente.</p> <p>c) Conformidad del contribuyente con la valoración realizada.</p> <p>d) Descripción de la operación a que se refiere la propuesta.</p> <p>e) Valoración realizada por la Administración tributaria conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con indicación de los gastos y de las actividades concretas a que se refiere, así como del método de valoración utilizado, con indicación de sus elementos esenciales.</p> <p>f) Plazo de vigencia de la valoración y fecha de su entrada en vigor.</p> <p>7. El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de 6 meses, contados desde la fecha en que la propuesta haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.</p> <p>8. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.</p> <p>9. La Administración tributaria deberá aplicar la valoración de los gastos que resulte de la resolución durante su plazo de</p>
--	--

	<p>vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha valoración.</p> <p>10. La documentación aportada por el solicitante únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento. Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.</p> <p>11. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.”</p>
Acuerdos previos para la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un EP en el extranjero.	<p>Artículo 18.8 LIS:</p> <p>“En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.”</p> <p>Artículo 22.1, RIS:</p> <p>“Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 25.8 de este Reglamento.</p> <p>Dicha solicitud podrá comprender la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que le resulte de aplicación.”</p>
Acuerdos previos de calificación y valoración de rentas procedentes de activos intangibles	<p>Artículo 23 LIS:</p> <p>“[...]”</p> <p>5. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.</p> <p>6. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de</p>

	<p>valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.</p> <p>La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.</p> <p>Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.”</p> <p><b>CAPÍTULO X. RIS</b></p> <p><b>Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles</b></p> <p><b>Artículo 39. Inicio del procedimiento.</b></p> <p>1. Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción recogida en el artículo 23 de la Ley del Impuesto, podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo y de los gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión, o un acuerdo previo de calificación y valoración que comprenderá la calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo, y la valoración de los ingresos y gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión.</p> <p>2. La solicitud deberá presentarse por escrito, con carácter previo a la realización de las operaciones que motiven la aplicación de la reducción del artículo 23 de la Ley del Impuesto, y contendrá, como mínimo, lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Identificación de la persona o entidad solicitante y de las personas o entidades cesionarios.</li> <li>b) Descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión.</li> <li>c) En su caso, descripción del derecho de uso o explotación que se pretende establecer y duración del mismo.</li> <li>d) En el procedimiento de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la Ley del Impuesto.</li> <li>e) Propuesta de valoración de los ingresos y de los gastos asociados a la cesión del activo, o de las rentas generadas en su transmisión con indicación del valor de adquisición y transmisión, expresando el método o criterio de valoración aplicado y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.</li> <li>f) Demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.</li> </ol> <p>3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p>
--	---

	<p>a) Que la propuesta de valoración, o de calificación y valoración, que se pretende formular carezca manifestamente de fundamento para determinar el valor de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, o bien de las rentas generadas en la transmisión, o la calificación del activo como apto.</p> <p>b) Que se hubiesen desestimado propuestas de valoración, o de calificación y valoración, sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.</p> <p>4. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación con el procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.</p> <p>5. Lo previsto en los apartados anteriores no eximirá a los contribuyentes de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra disposición.</p> <p>6. En los casos de desistimiento, archivo, inadmisión o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.</p> <p>Artículo 40. Tramitación.</p> <p>1. La Administración tributaria examinará la solicitud junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.</p> <p>2. En el procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración, el órgano competente para instruir deberá solicitar informe vinculante a la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 23 de la Ley del Impuesto. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto al Ministerio de Economía y Competitividad.</p> <p>La Dirección General de Tributos evacuará el informe, que se comunicará al órgano solicitante en el plazo máximo de 3 meses. Este plazo no computará en el plazo máximo establecido en el apartado 6 del artículo 41 de este Reglamento.</p> <p>Artículo 41. Terminación y efectos del acuerdo.</p> <p>1. La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de valoración podrá:</p> <p>a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.</p> <p>b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</p> <p>c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.</p> <p>2. La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración podrá:</p> <p>a) Calificar los activos como no aptos a los efectos del artículo 23 de la Ley del Impuesto.</p> <p>b) Calificar los activos como aptos y aprobar la propuesta de valoración formulada inicialmente por el contribuyente.</p> <p>c) Calificar los activos como aptos y aprobar otra propuesta alternativa, con la aceptación del contribuyente.</p>
--	--

	<p>d) Calificar los activos como aptos y desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.</p> <p>3. El acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, tendrá carácter vinculante y se formalizará en un documento que incluirá al menos:</p> <p>a) Lugar y fecha de su formalización.</p> <p>b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del contribuyente.</p> <p>c) Conformidad del contribuyente con el contenido del acuerdo.</p> <p>d) Descripción de la operación a la que se refiere la propuesta.</p> <p>e) En el caso del acuerdo previo de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la Ley del Impuesto.</p> <p>f) Valoración que se derive del acuerdo, con indicación de los elementos esenciales del método de valoración empleado, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.</p> <p>g) Plazo de vigencia del acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.</p> <p>4. En la desestimación de la propuesta de valoración o de calificación y valoración se incluirá junto con la identificación del contribuyente los motivos por los que la Administración tributaria desestima la misma.</p> <p>5. El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.</p> <p>6. El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.</p> <p>7. La Administración tributaria y el contribuyente deberán aplicar la valoración y, en su caso, calificación, que resulte de la resolución, durante su plazo de vigencia, siempre que no varien significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha calificación y valoración.</p> <p>8. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.</p> <p>9. La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.</p> <p>Artículo 42. Órgano competente.</p> <p>Será competente para instruir, resolver y, en el caso de modificación del acuerdo, iniciar, el procedimiento a que se refiere este capítulo el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.</p> <p>Artículo 43. Modificación del acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración.</p>
--	---

	<p>1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas que han determinado la valoración, existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.</p> <p>2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por la persona o entidad solicitante, y deberá contener la siguiente información:</p> <p>a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.</p> <p>b) Modificación de la valoración que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.</p> <p>El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.</p> <p>La Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.</p> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia del contribuyente, que dispondrá al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <p>1.º Aprobar la modificación de valoración formulada por el contribuyente.</p> <p>2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.</p> <p>3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto la propuesta de valoración inicialmente aprobada. No obstante, no afectará a la calificación de los activos, realizada en el acuerdo previo de calificación y valoración inicial.</p> <p>3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará al contribuyente que dispondrá de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para:</p> <p>a) Aceptar la modificación.</p> <p>b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.</p> <p>c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.</p> <p>La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:</p> <p>1.º Aprobar la modificación, si el contribuyente la ha aceptado.</p> <p>2.º Aprobar la modificación alternativa formulada por el contribuyente.</p> <p>3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración, sin que afecte a la calificación de los activos en el supuesto de un acuerdo previo de calificación y valoración inicial.</p> <p>4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.</p> <p>4. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.</p>
--	--



	<p>5. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.</p> <p>6. La aprobación de la modificación tendrá los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>7. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial, o de calificación y valoración inicial en relación con la valoración, determinará, respecto de ésta, la extinción de los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.</p> <p>8. La desestimación de la modificación formulada por el contribuyente determinará:</p> <p>a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.</p> <p>b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, desde la desestimación.</p> <p>Artículo 44. Prórroga del acuerdo previo de valoración o del acuerdo previo de calificación y valoración.</p> <p>1. El contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración, o de calificación y valoración, que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.</p> <p>2. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 6 meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del contribuyente.</p> <p>3. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, la solicitud podrá considerarse desestimada.</p> <p>4. La resolución por la que se acuerde o se deniegue la prórroga o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en su día puedan dictarse.”</p>
--	--

## BIBLIOGRAFÍA

### 1. Libros y revistas

- ABDELLATIF, Mahmoud, «Egypt. Transfer pricing update», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, julio-agosto, 2011.
- ABRAMIC, John L., «Advance Pricing Agreements: Confidential Return Information or Written Determinations Subject to Release», *Chicago-Kent Law Review*, Estados Unidos, no. 76, 2000-2001, [http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/chknt76&div=59&g\\_sent=1&collection=journals](http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/chknt76&div=59&g_sent=1&collection=journals). Fecha de consulta: 9 de mayo de 2016.
- ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007 .
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Código de buenas prácticas tributarias*, Foro de Grandes Empresas de la AEAT, 20 de julio de 2010, [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/CBPT\\_publicacion\\_web\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf). Fecha de consulta: 15 de febrero de 2016.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Las actas con acuerdo de la inspección de los tributos y los conceptos jurídicos indeterminados», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 120, 2006.
- , «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, no. 84, noviembre, 1995.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, «¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?», en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa-UNAM, 2008.
- AMOS, Jude, «Ghana. New transfer pricing regime», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, marzo-abril, 2013.
- ANDERSEN, Peter, «Denmark», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- ARANA LANDÍN, Sofía, *El tratamiento tributario de las operaciones vinculadas internacionalmente. Un estudio de los precios de transferencia en el Impuesto sobre*

- Sociedades español y en las legislaciones de Italia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos*, Universidad del País Vasco, 2001.
- ARENDSSEN, Suzan, «Dispute channels», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- ATTARD, Robert, «Revoking the irrevocable: The need to give taxpayers an effective protection of rights granted by the EC treaty even in the case of final non-appealable acts», en PISTONE, Pasquale (editor), *Legal remedies in european tax law*, Ámsterdam, IBFD, 2006.
- AUVERGNE, Janne-Eve, GUTIÉRREZ, Carlos, HAMZAOUI, Ridha, *et. al.*, (editores), *Global Corporate Tax Handbook 2015*, Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.
- BACK, Linea y LINDQVIST, Bo, «Sweden», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- BAKER, Philip, «Some recents decisions of the European Court of Human Rights on tax matters», *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 5, nos. 2 y 3, 2015.
- BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Intra-Group Financing. The entangled worlds of financial markets and transfer pricing*, Ámsterdam, IBFD, 2012.
- BALAGUER CALLEJÓN, Francisco, «Constitución y ordenamiento jurídico», en CARBONELL, Miguel (comp.), *Teoría de la Constitución. Ensayos escogidos*, 4ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2008.
- BALOGOVÁ, K., «Slovak Republic. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.
- BALZANI, Francesca, «Il transfer pricing», en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, 3ª ed., Padua, CEDAM, 2005.
- , «El transfer pricing», en UCKMAR, Victor (coord.), *Curso de Derecho tributario internacional*, 2ª ed., tomo 1, Bogotá, Temis, 2003.
- BAZÁN, Víctor, «Hacia la plena exigibilidad de los preceptos constitucionales: El control de las omisiones inconstitucionales. Especial referencia a los casos de Brasil y Argentina», en BAZÁN, Víctor (coord.), *Inconstitucionalidad por omisión*, Santa Fé de Bogotá, Colombia, Temis, 1997.

- BEETON, Danny y CLAYSON, Murray, «Advance Pricing Agreements: The UK perspective», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 15, no. 9, 2014.
- BELL, Kevin A., «Pre-filing meetings critical to succes of U.K. APAs, making a case for acceptance by HMRC, practitioners say», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 23, no. 4, 2014.
- BENTLEY, Duncan, «Taxpayers rights: Coping with globalization and uncertainty», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 82, no. 2, 2016.
- BHATNAGAR, Vatika, «Singapore. Revised Transfer Pricing Guidelines», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 3, 2015.
- , «Advance Pricing Agreements: The experience so far», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 21, no. 5, 2014.
- BILBAO ESTRADA, Iñaki, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, IEF, Serie Estudios Jurídicos, 2006.
- , «Las técnicas convencionales en la futura Ley General Tributaria: Un estudio de las actas con acuerdo», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, no. 248, noviembre de 2003.
- BIRGISSON, Haraldur I., JONSSON, Simon Thor, «Iceland. New transfer pricing rules as from 1 January 2014», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 4, julio-agosto, 2014.
- BIRNKRANT, Henry J., «Will the Service's New approach to APAs prove to be more efficient and effective?», *Journal of Taxation*, WG&L Journals, vol. 120, no. 3, marzo, 2014.
- BLAZEJEWSKA-GACZYNSKA, Aneta, «Poland», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, International BNA, abril, 2007.
- BOMBEKE, Gery y DOORNAERT, Matthias, «Belgium», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- BOONSONGPRASERT, Sorraya, «Thailand. The Advance Pricing Agreement Process – A mixed blessing?», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, vol. 19, no. 4, julio-agosto, 2013.

- BREUER, A.C., BOER, J.P. y DOUMA, S.C.W., «Uitwisseling van tax rulings», *Weekblad Fiscale Recht*, Deventer, Wolters Kluwer, vol. 145, no. 7134, 2016.
- BRODZKA, Alicja, «Automatic exchange of information in the European Union – The standard for the future», *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 56, no. 1, 2016.
- BROKELIND, Cécile, «The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights. Does the EU need a policy on taxation and human rights?», en KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel y PISTONE, Pasquale (editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- BURNS, Paul, «Procedural aspects: APAs & other administrative solutions to global documentation requirements», en GREEN, William H. (editor), *U.S. Transfer Pricing Sourcebook*, WorldTrade Executive Inc., 2005 p. 113, [https://books.google.es/books/about/U\\_S\\_Transfer\\_Pricing\\_Sourcebook.html?id=rjS6-1IeltYC&redir\\_esc=y](https://books.google.es/books/about/U_S_Transfer_Pricing_Sourcebook.html?id=rjS6-1IeltYC&redir_esc=y). Fecha de consulta: 19 de enero de 2016.
- BUSTILLO BOLADO, Roberto O., *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*, Navarra, Aranzadi, 2001.
- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel, «Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, no. 311, febrero de 2009.
- y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 114, 2002.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE», en SERRANO ANTÓN, Fernando (director), *Fiscalidad Internacional*, 6ª ed., Madrid, CEF, 2015, Serie Monografías no. 15.
- , «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio Europeo 90/436/CEE», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 151, julio-septiembre, 2011.
- CALVO ORTEGA, Rafael y CALVO VÉRGEZ, Juan, *Curso de Derecho financiero*, 20ª ed., España, Civitas, Thomson Reuters, 2016
- CALVO VÉRGEZ, Juan, *Operaciones vinculadas y subcapitalización. Cuestiones conflictivas y supuestos prácticos*, Navarra, Aranzadi, Thomson Reuters, 2011.

- , «El procedimiento de revocación de los actos tributarios», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías no. 18, 2008.
- , «Los acuerdos fiscales en el Derecho tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: Aspectos sustantivos y procedimentales», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, no. 249, diciembre de 2003.
- CAPITTA, Francesco y GRISANTI, Claudio, «Italy», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, International BNA, abril, 2007.
- CARADO II, Carlos T., «Philippines. The 2013 Transfer Pricing Guidelines», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, septiembre-octubre, 2013.
- CARBAJO VASCO, Domingo, «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español», *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, no. 140, 2011.
- CASADO OLLERO, Gabriel, «Ámbito de aplicación de los principios de justicia tributaria», en V.V.A.A., *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.
- , «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco», *Hacienda pública española*, Madrid, no. 68, 1981.
- CASANA MERINO, Fernando, «La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 103, 1999.
- CASAS AGUDO, Daniel, «Sobre la admisibilidad constitucional y dogmática de los mecanismos consensuales y negociales de aplicación de los tributos. Especial mención al ordenamiento italiano», en PLAZAS VEGA, Mauricio A. (coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. V, Bogotá-Nápoles, Temis-Jovene Editore, 2011.
- , «Mecanismos de aplicación concertada del tributo en Italia: Un análisis de su justicia tributaria», *Nueva Fiscalidad*, Madrid, Dykinson, no. 6, 2010.

- CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, 1ª ed., Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002.
- , «Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Italia, CEDAM, no. 1, 2003.
- , «Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, Roma, Universidad de Roma La Sapienza, no. 2, septiembre de 2002.
- CASERO BARRÓN, Ramón, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación española del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, España*, vol. XLV, no. 238, 1995.
- CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia, «Los precios de transferencia en la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías no. 245, 1996.
- , «Aspectos procedimentales de los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, Madrid, Escuela de Hacienda Pública, no. 30, 1995.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio, «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 36, 1982.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 16ª ed., España, Thomson Reuters, Aranzadi, 2016.
- CENCERRADO MILLÁN, EMILIO, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- CFE FISCAL COMMITTEE, «Opinion Statement FC 2/2014 of the CFE: Comments on the OECD discussion draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting», *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, junio, 2014.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Globalización económica y principios tributarios», *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IIJ-UNAM, no. 22, enero-junio, 2010.

- CHENTOSZ, Tomasz, «Poland», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- CHI, Cheng y LEUNG, Ho Yin, «China», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- CHI, Cheng, YAN, Irene y LIAO, Kelly, «Firmer stance on transfer pricing enforcement», en KPMG (editor), *China: looking ahead*, China, Euromoney, 2012.
- COBREROS MENDAZONA, Edorta, «Discriminación por indiferenciación. Estudio y propuesta», *Revista española de Derecho constitucional*, España, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, año 27, no. 81, septiembre-diciembre, 2007.
- COMISIÓN EUROPEA, «DG Competition working paper on state aid and tax rulings», High Level Forum on State Aide, publicado el 3 de junio de 2016, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf) Fecha de consulta: 10 de octubre de 2016.
- , «Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01)», publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 17 de julio de 2016.
- , «EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015 -2019 (“TOOLS FOR THE RULES”)», JTPF/005/FINAL/2015/EN, Bruselas, agosto de 2015, pp. 10 y 11, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf). Fecha de consulta: 17 de febrero de 2016.
- , «EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2014»; DOC: JTPF/009/2015/EN, Bruselas, 22 de octubre de 2015, p. 1, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf0092015apastatistics2014.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0092015apastatistics2014.pdf). Fecha de consulta: 25 de febrero de 2016.
- , «Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos



sobre esos precios en la UE {SEC(2007) 246}», Bruselas, 26 de febrero de 2007, p. 20, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0071&from=EN>. Fecha de consulta: 22 de enero de 2016.

-----, «Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules», *Press release*, Bruselas, 21 de octubre de 2015, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm). Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, «Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad», <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=ES>. Fecha de consulta: 10 de abril de 2016.

-----, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, «Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)», Diario Oficial de la Unión Europea, 28 de julio de 2006, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN). Fecha de consulta: 11 de febrero de 2016.

-----, «Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)», Diario Oficial de la Unión Europea, 28 de julio de 2006, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN). Fecha de consulta: 11 de febrero de 2016.

COOPER, Joel Lachlan, «Ukraine. Adoption of substantial amendments to transfer pricing legislation», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, vol. 22, no. 3, 2015.

- , PETRIASHVILI, Vazha y BURKADZE, Eter, «Georgia. Comprehensive decree on transfer pricing signed», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, Ámsterdam, IBFD, mayo-junio, 2014.
- y SKOPLJAK, Zoran, «Albania. New transfer pricing legislation», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, Ámsterdam, IBFD, noviembre-diciembre, 2014.
- y SKOPLJAK, Zoran, «Transfer pricing in the western balkans: The current state of play», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, noviembre-diciembre, 2013.
- CORDERO GARCÍA, José Antonio, «Las operaciones vinculadas y el Impuesto sobre Sociedades: el desarrollo de la Ley de medidas de prevención del fraude fiscal», *Nueva Fiscalidad*, Madrid, Dykinson, no. 5, 2010.
- CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, «El artículo 16 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades: análisis crítico y alternativas de reforma», *Cuadernos de formación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª época, vol. 1, 2006.
- , «Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (A.P.A.)», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías, no. 249, 1996.
- CORNEJO PÉREZ, Alberto, «El Foro Conjunto de Precios de Transferencia», *Cuadernos de Formación*, Madrid, IEF, no. 04/07, vol. 3, 2007.
- CORONADO, Luis y NGUYEN, Phat Tan, «New Guidance on Advance Pricing Agreements», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 21, no. 3, 2014.
- COSÍN OCHAÍTA, Rafael, *Fiscalidad de los precios de transferencia*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007.
- CROALL, Philip y CLAYSON, Murray, «United Kingdom», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- CRUZ AMORÓS, Miguel, «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ajuste correlativo y secundario. Otras cuestiones», en CORRAL GUADAÑO, Ignacio (director), *Manual de fiscalidad internacional*, 4ª ed., vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Hacienda Pública, 2016.
- , «Los Acuerdos previos sobre Precios de Transferencia», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Manual de fiscalidad internacional*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

- CRUZ PADIAL, Ignacio, «Precios de transferencia: delimitación y modificación por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Carta Tributaria*, Valencia, CISS, Monografías, no. 7, 2007.
- CURIEL GARCÍA, Moisés, «Mexico», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- y CRUZ, Fernando, «Venezuela», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- y GONZÁLEZ-BENDIKSEN, Claudia, «Perú», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- D'AVOSSA, Mario, «Italy», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- DALTON, J., «Preparing for enhanced relationship tax compliance», *International Tax Review*, Londres, Euromoney Institutional Investor PLC, vol. 24, no. 3, abril, 2013.
- DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael, «Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios», *Revista de Información Fiscal*, no. 65, 2004.
- DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Pamplona, Aranzadi, 1995.
- DESOUZA, Glenn y ZHU, Betty, «China», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- DÍAZ DE LEÓN GALARZA, Javier, «Mexico. Tax reforms to the maquiladora regime», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 21, no. 3, mayo-junio, 2014.
- DÍAZ RUBIO, Patricia, *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014.
- DÍAZ TONG, Enrique y ARENAS ALVARADO, Karilin, «Colombia. Changes to transfer pricing rules under Decree 3030 of 2013», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, no. 4, julio-agosto, 2014.

- , «Colombia. Further legislation on transfer pricing», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, enero-febrero, 2013.
- DIEPVENS, Niels y DEBELVA, Filip, «The evolution of exchange of information in indirect tax matters: The taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review*, Países Bajos, Wolters Kluwer, vol. 24, no. 4, 2015.
- DOMÍNGUEZ, Bruno, «Spain [Tax round-up 2015]», *Tax Planning International European Tax Service*, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 18, no. 1, 2016.
- DOURADO, Ana Paula y SILVA DIAS, Augusto, «Information Duties, Agressive Tax Planning and *nemo tenetur se ipsum accusare* in the light of Art. 6(1) of the ECHR?», en KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel y PISTONE, Pasquale (editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- DURST, Michael C., «OECD Guidelines: Causes and Consequences», en SCHON, Wolfgang y KONRAD, Kai A. (editores), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Heidelberg, Springer, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, 2012.
- ECCLES, Robert G., *The Transfer Pricing Problem. A theory for practice*, Estados Unidos, Lexington Books, 1985.
- EKINCI, Erdal y GÜLTEKIN, Duygu, «Turkey», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- ENDEN, Eelco van der y BRONZEWSKA, Katarzyna, «The concept of cooperative compliance», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 68, no. 10, septiembre, 2014.
- ERDÖS, Gabriela, «Hungary. Changes brought about by transfer pricing Decree 20/2013 of 18 June 2013», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, noviembre-diciembre, 2013.
- FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario», *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, España, La Ley, año 14, no. 2, diciembre, 1998.
- , «El arbitraje tributario», *Quincena Fiscal*, Pamplona, Aranzadi, no. 2, 1995.
- FEINSCHREIBER, Robert y KENT, Margaret, *Transfer Pricing Handbook. Guidance for the OECD regulations*, Estados Unidos, Wiley Corporate F&A, 2012.

- FEKAR, Pavel, «Czech Republic», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, «La inversión española en la Unión Europea: precios de transferencia», en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, LUCHENA MOZO, Gracia M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (directores), *Internacionalización de las inversiones. Tratamiento fiscal en España y en la Unión Europea*, Barcelona, Bosch, 2009.
- FERNÁNDEZ MONTALVO, R., «La jurisdicción contenciosa administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: Alcance del artículo 76 del Proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa», en ELORRIAGA PISARIK, Gabriel (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, 1996.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (director), *La justicia en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, España, Marcial Pons, Grupo de Investigación Facultad de Derecho UB, 2005.
- , «Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, Roma, Universidad de Roma La Sapienza, no. 2, septiembre de 2002.
- , «Resolución extrajudicial de conflictos tributarios», *Quincena Fiscal*, España, Aranzadi, no. 3, 2002.
- , «Solución convencional de los conflictos en materia tributaria», *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, no. 2, abril-junio, 2002.
- FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge y SERRANO PALACIO, Carlos, «Proyecto BEPS», en CORRAL GUADAÑO, Ignacio (director), *Manual de fiscalidad internacional*, 4ª ed., vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Hacienda Pública, 2016.
- FICHERA, Franco, «Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario», *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Italia, A. Giuffrè, vol. 57, no. 1, 1998.
- FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario, *et al.*, en RUSSO, Raffaele (editor), *Fundamentals of International Tax Planning*, Ámsterdam, IBFD, 2007.

- FITZGERALD, Jennifer y McCRODAN, Andrew, «Canada [Recent developments in transfer pricing regime]», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 16, no. 1, 2015.
- FLETCHER, Richard, DOLMAN, Nigel y BRENNAN, Thomas, «UK», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- FRANCESCUCCI, David y KESHVANI, Shiraj, «Canada», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «El principio de protección de la confianza legítima como supuesto título justificativo de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador», *Revista de Administración Pública*, no. 159, septiembre-diciembre, 2002.
- y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho administrativo*, vol. I, Navarra, Thomson Aranzadi, 2008.
- GARCÍA NOVOA, César, «Precios de transferencia: situación actual y cuestiones de futuro», en BRITTO, Deme y CASEIRO, Marcos Paulo (coords.), *Direito tributário internacional. Teoria e prática*, São Paulo, Thomson Reuters-Editora Revista Dos Tribunais, 2014.
- , «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, AEDAF, no. 59, octubre-diciembre, 2002.
- , «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, Roma, Universidad de Roma La Sapienza, no. 2, septiembre de 2002.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001.
- y HERRERA MOLINA, Pedro M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, España, Aranzadi, no. 14, julio de 2002.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, «Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: La aplicación del principio de libre competencia. Valoración a valor de mercado», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.

- , «Cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: los precios de transferencia», en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, SANZ DÍAZ-PALACIOS, Jorge Alberto, y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (coords.), *La lucha contral el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier, 2008, p. 171.
- , «Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 117, 2005, p. 36.
- GERDES, Imke, «Austria», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- GIBERT, Bruno, «France», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- , «Consolidating and developing the French Advance Pricing Agreement Procedure» *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 45, no. 2, 2005.
- GIMBEL LEWIS, Patricia, «The new APMA procedures – cosmetic or cosmic?», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 43, no. 3, 2014.
- GOLMAYO ALONSO, Lourdes, «El Foro de Precios de Transferencia de la Unión Europea. Trabajos en curso y expectativas. Posición española», *Cuadernos de Formación*, Madrid, IEF, no. 26/08, vol. 6, 2008.
- GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, Julio, *Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia: una reflexión desde la experiencia Americana*, España, Instituto de Estudios Fiscales, no. 14/94, 1994.
- GONZÁLEZ CARCEDO, Javier, «Los precios de transferencia en el Derecho comparado: Europa y América Latina», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.
- , «Acuerdos previos sobre precios de transferencia», en AA. VV., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Valladolid, Lex Nova, 2010.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «Principio de legalidad tributaria», en RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, tomo II, México, Porrúa-UNAM, 2007.

- , «Principio de reserva de ley tributaria», en RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, tomo II, México, Porrúa-UNAM, 2007.
- GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, «Precios de transferencia (El nuevo informe integrado de la OCDE)», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, Madrid, Escuela de Hacienda Pública, no. 26, enero-marzo, 1994.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Madrid, Editorial Constitución y Leyes (Colex), 1998.
- , «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, España, Civitas, no. 103, 1999.
- GUASTINI, RICARDO, «En torno a las normas sobre la producción jurídicas», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, IIJ-UNAM, nueva serie, año XXX, no. 89, mayo-agosto de 1997.
- GUNN, Anna y LUTS, Joris, «Tax rulings, APAs and state aid: legal issues», *EC Tax Review*, Países Bajos, Wolters Kluwer, vol. 24, no. 2, 2015.
- HEIJENRATH, Thijs y MEEUWEN, Pim van, «The Netherlands», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- HEL-VAN DIJK, Lisette van der y POOLEN, Theo, «Horizontal monitoring in the Netherlands: at the crossroads», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 67, no. 12, 2013.
- HENSHALL, John, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, Reino Unido, Bloomsbury-Deloitte, 2013.
- HERKSEN, Monique van, «Can international tax dispute resolution be resuscitated? An analysis of comments to the OECD on BEPS Action 14», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 23, no. 21, 2015.
- HICKMAN, Kristin E., «Should Advance Pricing Agreements be published?», *Northwestern Journal of International Law & Business*, otoño, vol. 19, no. 1, 1998-1999.
- HMRC, “Statement of Practice 2 (2010)”, Reino Unido, Her Majesty's Revenue and Customs, Policy Paper, abril de 2016, <https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-2-2010/statement-of-practice-2-2010>. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2016.
- , «Internal Manual INTM469020. Transfer Pricing: Advance Pricing Agreements: Who may apply?», Reino Unido, The National Archives,



- <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm469020.htm>. Fecha de consulta: 16 de enero de 2016.
- HOOR, Oliver R., «Luxembourg reshapes its transfer pricing landscape», *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 55, no. 4, marzo, 2015.
- HOROWITZ, Mark y MARTIN, Mark R., «Update to IRS APA procedures: review and commentary», *International Tax Journal*, Estados Unidos, CCH Group, Wolters Kluwer, vol. 40, no. 2, marzo-abril, 2014.
- HORTALÁ VALLVÉ, Joan, «Los acuerdos previos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid, CEF, 2010.
- y SOLER BRAVA, Regina, «Los acuerdos previos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.
- HUERGO LORA, Alejandro, *La resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho administrativo*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, Serie Studia Albornotiana, 2000.
- , *Los contratos sobre los actos y las potestades administrativas*, Madrid, Civitas, 1998.
- HUIBREGTSE, Steef B., GRIGORYEVA, Maria y VALK, Margie van der, «The perfect storm! Full disclosure of all topics to all stakeholders in real time», *Tax Planning International European Tax Service*, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 18, no. 3, 2016.
- HURK, Hans van den, «Starbucks versus the people», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, no. 1, enero, 2014.
- INCOME TAX DEPARTMENT, «Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs», India, Tax Payers Information Series, no. 34, p. 32, [http://www.incometaxindia.gov.in/booklets%20%20pamphlets/advance-pricing-agreement-guidance-with-faqs-\(tpi-43\).pdf](http://www.incometaxindia.gov.in/booklets%20%20pamphlets/advance-pricing-agreement-guidance-with-faqs-(tpi-43).pdf). Fecha de consulta: 25 de agosto de 2016
- INTERNAL REVENUE SERVICE, «Announcement 2015-11», Internal Revenue Bulletin: 2015-15, Washington, D.C., IRS, 13 de abril de 2015, [https://www.irs.gov/irb/2015-15\\_IRB/ar14.html#d0e2697](https://www.irs.gov/irb/2015-15_IRB/ar14.html#d0e2697). Fecha de consulta: 24 de febrero de 2016.

- IRISH REVENUE TAX AND CUSTOMS, «Bilateral Advance Pricing Agreement Guidelines», Revenue Operational Manual, junio de 2016, <http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-35/35-02-07-20160622152211.pdf>. Fecha de consulta: 25 de julio de 2016.
- JIE-A-JOEN, Clive, BAGISLAYICI, Güney y GEEVERS, Jeroen, «The Netherlands [Recent developments in transfer pricing regime]», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 16, no. 1, 2015.
- , «New Dutch decrees confirm procedures, requirements regarding financial service entities, APA, ATR requests», *Tax management transfer pricing report*, Ámsterdam, vol. 23, no. 9, 2014.
- JOSEPH, Anton, «Australia. Advance Pricing Agreements», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 3, marzo-abril, 2015.
- JUUSELA, Janne, «Finland», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay, y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- KAWATRA, G.K., «Advance Income Tax Rulings-Developments Across the Globe», *Intertax*, Ámsterdam, IBFD, nos. 8-9, 1992.
- KOFLER, Georg, y PISTONE, Pasquale «General Issues on Taxation and Human Rights», en KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel y PISTONE, Pasquale (editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- KOKOLIA, Evgenia y LAZARETOU, Theodora, «Cross-border rulings: Direct and indirect taxation», *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 56, nos. 2 y 3, 2016.
- KOOMEN, M., «Transfer Pricing in a BEPS era: Rethinking the arm's-length principle – Part I», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 4, 2015.
- , «Transfer Pricing in a BEPS era: Rethinking the arm's-length principle – Part II», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 4, julio, 2015.
- KOSTENKO, Maria, SEIDOV, Arseny y BILYK, Roman, «Russia», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.

- KRISHNAMURTHY, Vijay, «Will Advance Pricing Agreements end transfer pricing disputes in India?», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 66, no. 12, diciembre, 2012.
- LA SCALA, Ennio Agostino, «The taxpayer's human rights in the examination of the European Court of Human Rights», en PISTONE, Pasquale (editor), *Legal remedies in european tax law*, Ámsterdam, IBFD, 2006.
- LAGARDEN, Martin, «New transfer pricing documentation requirements for companies: Routes to simplification?», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 23, no. 1, 2016.
- LAGO MONTERO, José María, «Procedimientos para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria», *Systemas. Revista de Ciências Jurídicas y Económicas*, España, año 1, no. 2, <http://www.revistasystemas.com.br/index.php/systemas/article/viewFile/19/20>, Fecha de consulta: 1 de mayo de 2016.
- LI, Jinyan, «Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines», en SCHON, Wolfgang y KONRAD, Kai A. (editores), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Heidelberg, Springer, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, 2012.
- LIU, Jinghua, «China. Seeking certainty – Advance ruling practices», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, marzo-abril, 2014.
- LONDOÑO LÁZARO, María Carmelina, «El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: Confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derecho Humanos», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM-IIIJ, nueva serie, año XLIII, número 128, Mayo-Agosto, 2010.
- LÓPEZ CALERA, Nicolás, «El interés público: Entre la ideología y el derecho», *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, España, Universidad de Granada, no. 44, 2010.
- LÓPEZ DE HARO ESTESO, Ramón, CABELLO GIL, Rafael y GIL DÍEZ DE LEÓN, Pablo, «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», en SERRANO ANTÓN, Fernando (director), *Fiscalidad Internacional*, 6ª ed., Madrid, CEF, 2015, Serie Monografías no. 15.
- LÓPEZ DE HARO ESTESO, R., ORTEGA CALLE, M. y MONTES URDÍN, J., «Los precios de transferencia: normativa y tendencias», en SERRANO ANTÓN, Fernando

- (director), *Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., Madrid, CEF, 2010, Serie Monografías no. 15.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, «Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, no. 179, 1999.
- LUCKHAUPT, Hagen, OVERESCH, Michael y SCHREIBER, Ulrich, «The OECD Approach to Transfer Pricing: A Critical Assessment and Proposal», en SCHON, Wolfgang y KONRAD, Kai A. (editores), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Heidelberg, Springer, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, 2012.
- MARAIIS, Albertus, «The purpose of advance rulings», *The taxpayer*, Sudáfrica, Ciudad del Cabo, vol. 64, nos. 6 y 7, 2015.
- MARIANI, Stefano, «The decline and fall of Hong Kong's advance ruling regime?», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 81, no. 2, enero de 2016.
- MARION, Daniel y LADAK, Kabir, «Canada», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos International BNA, abril, 2007.
- MARKHAM, Michelle, *Advance Pricing Agreements. Past, present and future*, Wolters Kluwer, 2012.
- , «Seeking new directions in dispute resolution mechanisms: Do we need a revised mutual agreement procedure?», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 70, nos. 1-2, enero-febrero, 2016.
- , «Advance Pricing Agreements in the United States: In a state of flux?», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 78, no. 7, mayo de 2015.
- , «Multilateral Advance Pricing Agreements – a multifaceted approach to a global conundrum?», *Australian Tax Forum*, Australia, The Tax Institute, vol. 28, no. 3, 2013.
- , «Advance Pricing Arrangement Reform in Australia: Was it worth the wait?», *Intertax*, Amsterdam, Kluwer Law International, vol. 4, no. 1, enero, 2012.
- , «The advantages and disadvantages of using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience», *Intertax*, Ámsterdam, Kluwer Law International, vol. 33, no. 5, mayo, 2005.

- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, «La información país por país («Country-by-Country reporting»), la interacción con el Derecho de la Unión Europea y su utilización como instrumento de política tributaria: Algunas reflexiones», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.
- MARTÍN QUERALT, Juan, «Algo más que una reforma; los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Tribuna Fiscal. Revista tributaria y financiera*, Valencia, CISS, no. 66, octubre, 1996.
- , «Pactos sí..., según Derecho», *Tribuna Fiscal. Revista tributaria y financiera*, Valencia, CISS, no. 72, octubre, 1996.
- , LOZANO SERRANO, Carmelo y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Derecho tributario*, 21ª ed., España, Thomson Reuters, 2016.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, Elisa María, «Obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas», *Hacienda Canaria*, España, no. 32, octubre, 2010.
- MARTÍNEZ ARELLANO, Michelle Janette, «Guatemala. Transfer pricing changes under recent tax reform», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 21, no. 5, agosto, 2014.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las actas con acuerdo en la nueva ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- MARTINOLI, Carol R., *Institutos para mejorar la capacidad de las Administraciones Tributarias en el control de la evasión fiscal de operaciones internacionales*, Buenos Aires, Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social, Cuadernos del Instituto AFIP, no. 14, 2010.
- , «Solución de controversias tributarias. Comparación de la experiencia en los países desarrollados», *IR: La revista del Instituto*, Argentina, AFIP, no. 4, 2008.
- MASSONE, Miguel, «Chile. New transfer pricing rules introduced», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 2, marzo-abril, 2013.
- McINTYRE, Mike, «IRS Affirms Plans for Developing Secret Tax Law on Transfer Pricing», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, no. 3, marzo, 1991,  
[http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre\\_articles/APA/McIntyre\\_Secret\\_APAs-3.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/APA/McIntyre_Secret_APAs-3.pdf). Fecha de consulta: 4 mayo de 2016.
- MEI SEEN, Chang, «Malaysia. New transfer pricing regulations», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no. 1, enero-febrero, 2013.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, 17ª ed., España, Lex-Nova, Thomson Reuters, 2016.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, España, Secretaría de Estado de Hacienda, mayo de 1994.
- MIYATAKE, Toshio, «Japan», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, «Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado», en MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, PATÓN GARCÍA, Gemma y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, *et al.*, *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario*, España, Atelier, 2007.
- MURUGESAN Sockalingam y NICHANI, Vinay, «Malaysia. The new Transfer Pricing and Advance Pricing Arrangement rules», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, no. 5, septiembre-octubre, 2012.
- NAALDEN, Joris, «The Dutch horizontal monitoring program: the evolution of tax compliance», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 68, no. 11, 2012.
- NADAL, Lisa M., «Should Advance Pricing Agreements be disclosed?», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Taxanalysts, vol. 51, no. 10, septiembre, 2008.
- NAVARRO EGEA, Mercedes, «El “acuerdo” como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, La Ley, año XVIII, no. 21, noviembre de 2002.
- NIJHOF, Margreet y STOLKER, Hub, «The Netherlands», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- NOLAN, Deborah M. y NG, Frank, «Tax dispute resolution: a new chapter emerges», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 62, no. 9, 2011.
- NUTT, Audrey, «European Comission Follows U.S. Lead on APAs», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 45, no. 11, marzo, 2007.
- OKA, Naoki, «International Taxation in Japan: Revised transfer pricing guidelines by the National Tax Agency», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 21, no. 2, marzo-abril, 2014.

- OLATUNJI ABDULRAZAQ, Abdulateef, «Nigeria. New transfer pricing regulations: Prospects and challenges», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no. 6, noviembre-diciembre, 2013.
- ÖNER, Cihat, «Legal nature of Advance Pricing Agreements under turkish law: A comparative analysis», *Intertax*, Wolters Kluwer, vol. 40, nos. 8-9, agosto-septiembre, 2012.
- OREBY HANSEN, Anders, «Denmark», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), «Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015», Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, París, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>. Fecha de consulta: 30 de agosto de 2016.
- , «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting», OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>. Fecha de consulta: 3 de febrero de 2016.
- , *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, OECD Publishing, julio de 2010.
- , «*Transfer Pricing Legislation—A Suggested Approach*», París, OECD Publishing, junio de 2011, <http://www.oecd.org/dataoecd/48/24/48275782.pdf>. Fecha de consulta: 16 de febrero de 2016.
- OSTWAL, T.P., VIJAYARAGHAVAN, Vikram, «India. Making sense of the transfer pricing maze», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, julio-agosto, 2014.
- OWENS, Jeffrey, «The role of Tax Administrations in the current political climate», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 67, no. 3, 2013.
- PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS (PATA), «BAPA Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA)», [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pata\\_bapa\\_guidance\\_-\\_final.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pata_bapa_guidance_-_final.pdf). Fecha de consulta 8 de febrero de 2016.

- PALMA DE TESO, Ángeles de, *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- PAPADEMETRIOU, S., y KERAMEUS, G., «Greece. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.
- PAREJO ALFONSO, Luciano, «El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo», en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons-IEF, 1996.
- PARKER, Alex M., y SOLANSKI, A., «European Commission Directive on exchange of tax rulings», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 23, no. 23, 2015.
- PATE, B. y DOBREZ TOMSIC, M., «Slovenia. APA developments», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 23, no. 1, 2016.
- PATEL, Pradeep y SUDHAN, Madhu, «Fiji. The new transfer pricing regime», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, vol. 18, no. 6, octubre, 2012.
- PATEL, Vispi T. y PRADHAN, Yashodhan D., «India. Advance Pricing Agreement Programme», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 1, enero-febrero, 2013.
- PERACIN, Gianfranco y BENETTIN, Sarah, «Italy. Tax Administration releases data on international standard ruling procedures and first international Advance Pricing Agreements», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no. 4, julio-agosto, 2013.
- PÉREZ RODILLA, Gerardo, «El régimen fiscal de los precios de transferencia (II): metodología de valoración», en CORRAL GUADAÑO, Ignacio (director), *Manual de fiscalidad internacional*, 4ª ed., vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Hacienda Pública, 2016.
- , «La nueva regulación de los precios de transferencia en los Estados Unidos. El informe de la OCDE de 1993 sobre esta materia», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, Madrid, Escuela de Hacienda Pública, no. 26, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 26ª ed., España, Civitas, Thomson Reuters, 2016.
- PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, Ámsterdam, IBFD, Doctoral Series no. 28, 2014.



- , «Greece. APA Guidance released by tax authorities», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 2, marzo-abril, 2015.
- PHATARPHEKAR, Karishma Rohan, «2014 Advance Pricing Agreement Program: Dawn of a new era in Indian dispute resolution», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 15, no. 6, 2014.
- , «Indian Advance Pricing Agreement Regime. The Game Changer», Grant Thornton, 2012, [http://gtw3.grantthornton.in/assets/Indian\\_APA\\_regime\\_The\\_Game\\_changer.pdf](http://gtw3.grantthornton.in/assets/Indian_APA_regime_The_Game_changer.pdf). Fecha de consulta: 25 de febrero de 2016.
- , «Rollback of Advance Pricing Agreements: CBDT should consider extending deadline», <http://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/rollback-of-advance-pricing-agreements-cbdt-should-consider-extending-deadline/articleshow/46712637.cms>. Fecha de consulta: 27 de marzo de 2015.
- y ARORA, Akash, «India. Advance Pricing Agreements: The journey thus far», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 3, mayo-junio, 2014.
- POL BROZKOVA, Lenka y VOJACKOVA, Lucie, «Czech Republic», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- PONT MESTRES, Magin y PONT CLEMENTE, Joan Francesc (coords.), *Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lacuentra»)*, Madrid, Marcial Pons, 2003.
- RAMALLO MASSANET, Juan, «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 76, 1995.
- REY, Fernando, «¿De qué hablamos cuando hablamos de igualdad constitucional?», *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, España, Universidad de Granada, no. 45, 2011.
- RICHTER, Martin, CHEUNG, Patrick y CORONADO, Luis, «Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 4, julio-agosto, 2012.
- RING, Diane M., «On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation», *Michigan Journal of International Law*, Estados Unidos, vol. 21, no. 1, otoño, 1999.

- RISZTER, Gergely y BODROGI-SZABÓ, Tímea, «Hungary», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- ROBINS, Nicole y SHAMSI, Sahar, «The European Commission's state aid clampdown: the end of "selective" tax rulings?», *Derivatives and Financial Instruments*, Ámsterdam, IBFD, vol. 18, no. 1., 2016.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, «Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España», Madrid, IEF, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles\\_trabajo/1998\\_14.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/1998_14.pdf). Fecha de consulta: 11 de abril de 2016.
- ROGERS, Helens, OATS, Lynne, «The use of Advance Pricing Agreements in transfer pricing management», *British Tax Review*, Reino Unido, Sweet & Maxwell, no. 1, 2013.
- ROLDÁN CENTENO, Elena y MEÑO GALINDO, Santiago, «Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 137, 2010.
- ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, Ámsterdam, IBFD, Doctoral Series, vol. 4, 2002.
- ROMERO FLOR, Luis María, «Reflexión sobre la licitud de la terminación convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Quincena Fiscal*, España, Aranzadi, no. 10, mayo de 2014.
- , «Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado», *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, AEDAF, no. 102, julio-septiembre, 2013.
- , «Los denominados "tax agreements" como resolución alternativa de conflictos tributarios en los ordenamientos anglosajones», *Nueva Fiscalidad*, Madrid, Dykinson, no. 4, julio de 2011.
- ROSEMBUJ, Tulio, «La resolución alternativa de conflictos tributarios. Notas sobre los actos de consenso», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, La Ley, año XVI, no. 1, 2000.
- RUIZ GARCÍA, José Ramón, «Los principios generales de la aplicación de los tributos», en MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (coord.), *Estudios de la Ley General Tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 2006.

- RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro, «Fair Trial Rights on taxation: The European and Inter-American Experience», en KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel y PISTONE, Pasquale (editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- SALVINI, Livia, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padua, CEDAM, 2007.
- SAMPLON SALVADOR, Roser, «Resultados de la acción 14 de BEPS: Hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, España, Wolters Kluwer, no. 11, febrero de 2016.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, «Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario», en MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, PATÓN GARCÍA, Gemma y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, *et al.*, *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario*, España, Atelier, 2007.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., «La terminación convencional de los procedimientos administrativos» en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons-IEF, 1996.
- SANTOS FLORES, Israel, «Derechos humanos de los contribuyentes», en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo; FIGUEROA MEJÍA, Giovanni; y MARTÍNEZ RAMÍREZ, Fabiola (coords.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*, México, IIJ-UNAM, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura, 2014.
- SAPONARO, Fabio, «Concordato triennale preventivo e *acuerdos previos de valoración*: modelli giuridici a confronto», *Rivista di Diritto Tributario*, Roma, Giuffrè Editore, vol. XIII, no. 6, junio 2003.
- SARGHI, Pavel y BANDERS, Kaspars, «Latvia. Introduction of Advance Pricing Arrangement legislation», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, septiembre-octubre, 2014.
- SCHNORBERGER, Stephan, «Germany», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay, y BOMBEKE, Gery (*et. al.*), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- SCHON, Wolfgang y KONRAD, Kai A. (editores), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Heidelberg, Springer, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, 2012.

- SCHOUERI, Luis Eduardo, «Arm's-length: Beyond the Guidelines of the OECD», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 69, no. 12, 2015.
- SCHUCHTER, Y. y KRAS, Leitner, «Austria. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.
- SEER, Roman, «Procedural instruments as a way to deal with valuation uncertainty in international tax law», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 68, no. 3, enero, 2014.
- , «Voluntary compliance», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 67, no. 11, octubre, 2013.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, España, Civitas, Thomson Reuters, 2010.
- , *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996.
- , «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, España, Centro de Estudios Financieros, no. 91, octubre de 2015.
- , «Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: admisibilidad, compatibilidad constitucional y remedio a la litigiosidad», en PLAZAS VEGA, Mauricio A. (coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. V, Bogotá-Nápoles, Temis-Jovene Editore, 2011.
- SIDHU, Poonam Khaira, «Is the Mutual Agreement Procedure past its “best-before date” and does the future of tax dispute resolution lie in mediation and arbitration?», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 68, no. 11, octubre, 2014.
- SILBERZTEIN, Caroline, GRANEL, Benoît y NGUYÊN-LAPIERRE, Laura, «France», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- SIMONEK, Madeleine, «Taxpayers' rights in the international exchange of information procedure: Where is the right balance?», *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, Berna, Suiza, Weblaw, vol. 83, nos.11 y 12, 2015.

- SLIM, Gargouri, «Singapore: Transfer pricing guidelines released», *Intertax*, Países Bajos, Wolters Kluwer, vol. 43, nos. 6 y 7, 2015.
- SMITH, Patrick J., «The APA's arbitrary and capricious standard and IRS regulations», *Tax Notes*, International Tax Institute, vol. 136, no. 3, julio, 2012.
- SOAN, Anurag y GANJU, Shreya, «India. Advance Pricing Agreements», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, no. 1, enero-febrero, 2014.
- SOLER ROCH, María Teresa, «Reflexiones en torno a la nueva ley general tributaria», en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, RAMALLO MASSANET, Juan, *et. al.* (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007.
- SOLYAR, Constantin, KHOMYAKOV, Alexey, «First step to a better transfer pricing administration: Ukraine allows Advance Pricing Arrangements with tax authorities», *Tax Planning International Review*, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 39, no. 11, noviembre, 2012.
- SOMARE, Maryte y WÖHRER, Viktoria, «Automatic exchange of financial information under the Directive on Administrative Cooperation in the light of the global movement towards transparency» *Intertax*, Países Bajos, Wolters Kluwer, vol. 43, no. 12, 2015.
- SPENCER, Kevin, KELLEHER, Michael, «United states. Are Advance Pricing Agreements binding commitments?», *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, vol. 20, no. 2, marzo-abril, 2013.
- SPORKEN, Eduard y CATTEL, Yves, «Investigations by European Commission into transfer pricing underlying certain tax rulings in the European Union», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 22, no. 3, mayo-junio, 2015.
- SPORKEN, Eduard, VEGT, Jeannette van der y DOLS, Harald, «Netherlands», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- STARK, Richard C., BLANCHARD, Hartman E. Jr., MEZEI, Saul, «Consistency, sunshine, privacy, secret law, and the APA Program», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 61, no. 13, marzo, 2011.
- STROYKOVA, Svetlana, LEMETYUYNEN, Ilarion y SLAVINSKAYA, Nika, «Russia. Introduction of APA Guidance», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 19, no. 3, mayo-junio, 2012.

- STUFFER, Werner, LANG, Roman y REICHARDT, Christian, «Germany», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- TAFERNER, Anja y WOUDE KUIPERS, Jurjan, «Tax rulings: in line with OECD transfer pricing guidelines, but contrary to EU state aid rules?», *European Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 56, no. 4, 2016.
- TANG, Reynah y SPIRASON, Don, «Australia», en BAKKER, Anuschka y LEVEY, Marc M. (editores), *Transfer Pricing and Dispute Resolution. Aligning strategy and execution*, Ámsterdam, IBFD, 2011.
- TARIMO, D. y DAWOODBHAI, A., «Tanzanian transfer pricing regulations released», *Transfer Pricing International Journal*, Londres, vol. 15, no. 7, 2014.
- TEIXEIRA DE ABREU, Miguel, «Portugal», en GERDES, Imke, MUSTAFAYEV, Altay y BOMBEKE, Gery (et. al.), *Transfer Pricing Handbook 2015*, Baker & McKenzie, 2015.
- TESHOME, Sarah, «United Kingdom», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- THUY DUONG, Hoang y DONG BINH, Tran, «Vietnam. The Advance Pricing Agreement Regime», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, no. 6, noviembre-diciembre, 2013.
- TIEN, Jessica, «China. Landmark MAP and APA case concluded by competent authorities in 2012», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no 1, enero, 2013.
- TORIBIO LEÃO, Martha, «Advance Pricing Agreements and the principles of legality and equality: The problems surrounding contracts in tax law», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, no. 4 julio-agosto, 2014.
- TORMA, L., «Hungary. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.
- TÔRRES, Heleno, *Direito tributário internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais*, São Paulo, Editora Revista Dos Tribunais, 2001.
- TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Métodos de valoración», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (director), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, 2ª ed., Madrid, CEF, 2016.

- , «Acuerdos previos de valoración», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2011.
- , «Acuerdos previos de valoración», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2009.
- , «Medidas para prevenir la doble imposición», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2008.
- , «El Foro sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, España, ICE, no. 825, septiembre-octubre, 2005.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, «Los medios alternativos de solución de conflictos y el Derecho tributario internacional», *Foro. Revista de Derecho*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, no. 3, 2004.
- TUCHA, Thomas y BREM, Markus, «Germany», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- VAIDYA, Kunj, SUPEKAR, Dinesh, «India. Transfer pricing and customs valuation – Emerging trends!», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, julio-agosto, 2014.
- VALCÁRCEL, Ernesto, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *Principios Constitucionales Tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992.
- VAN STAPPEN, Dirk, OEPEN, Wolfgang. y MOLLA, Eugena, «Mandatory automatic exchange of information on tax rulings: Political agreement reached in ECOFIN Council», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 23, no. 1, 2016.
- VANISTENDAEL, Frans, «Automatic exchange of tax rulings in the EU», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 78, no. 3, 2015.
- VEGT, Jeannette van der y SPORKEN, Eduard, «Comparative survey. Netherlands. Voluntary payment adjustments of transfer prices», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 20, no. 3, mayo-junio, 2013.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula, *Los acuerdos previos de valoración en el I.R.P.F.*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 2002.

- VILLAVERDE GÓMEZ, M<sup>a</sup> Begoña, *Las consultas a la Administración tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- VOHRA, Ajay, «India. Litigation strategies. Options and solutions», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, vol. 68, nos. 5-4, 2014.
- VOLLEBREGT, Hugo A., «From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, vol. 16, no. 3, 2009.
- WAAL, Johanna, «Finland. Assesment of first year of Transfer Pricing Programme», *International Transfer Pricing Journal*, Ámsterdam, IBFD, julio-agosto, 2013.
- WAERZEGGERS, Christophe y HILLIER, Cory, «Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) regime», *Tax Law IMF Technical Note*, International Monetary Fund, IMF Legal Department, vol. 1, no. 2, 2016.
- WALKER, John, «Australia. Seeking certainty – Advance ruling practices», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, marzo-abril, 2014.
- WANG, Jingyi, «The Chinese approach to transfer pricing: Problems faced and paths to improvement», *British Tax Review*, Reino Unido, Thomson Reuters, no. 1, 2016.
- WATTEL, Peter J., «Access to Effective Legal Remedy», en BROKELIND, Cécile (editor), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Ámsterdam, IBFD, 2014.
- WEBER, Denis y SIRITHAPORN, Thidaporn, «Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law», en BROKELIND, Cécile (editor), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Ámsterdam, IBFD, 2014.
- WEI, Jinji, «Recent transfer pricing developments in China?», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 74, no. 10, 2014.
- WELTY, Todd, THOMAS, Mark P., GAVIOLI, Laura L, *et. al.* «Lessons from U.S. tax dispute resolution processes», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, marzo, 2016.
- WHATLEY, Edwin T., TAGUCHI, Kazuo y WEITZMAN, Howard J., «Japan», en ADAMS, Lilian (editor), *Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*, Estados Unidos, International BNA, abril, 2007.
- WILKIE, J. Scott, «Reflecting on the “Arm’s Length Principle”: What is the “Principle”? Where Next?», en SCHON, Wolfgang y KONRAD, Kai A. (editores),



- Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Heidelberg, Springer, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 1, 2012.
- WITTENDORF, Jens, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Países Bajos, Wolters Kluwer, Series on International Taxation, no. 35, 2010.
- , «BEPS action 8-10: Birth of a new arm's-length principle», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 81, no. 4, 2016.
- , «Transfer pricing in Denmark», *Bulletin for International Taxation*, Ámsterdam, IBFD, abril-mayo, 2013.
- WON KANG, Gil, «Korea. The customs and transfer pricing harmonization legislation and its application in practice», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Ámsterdam, IBFD, mayo-junio, 2014.
- WRAPE, Steven C., «Do Advance Pricing Agreements still make sense?», *Tax management transfer pricing report*, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 24, no. 14, 2015.
- , «APA Procedures in Japan and the US», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 62, no. 4, abril, 2011.
- , CORONADO, Luis y TORGERSEN, Stan, «Advance Pricing Agreement Procedures: US vs. Mexico», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 80, no. 9, agosto, 1998.
- y FUJIMORI, Koichiro, «The best transfer pricing defense is a good offense: using a bilateral U.S. APA to benchmark reasonable results», *Tax Management Transfer Pricing Report*, Arlington, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 23, no. 9, 2014.
- , GOLDBER, Sandy y MULVIHILL, Paul, *et. al.*, «APA procedures in the United States and Canada: Side-by-side comparison», *Tax Notes International*, Estados Unidos, Tax Analysts, vol. 60, no. 4, octubre, 2010.
- YABLONICKY, Elizabeth y MANTEGANI, Barbara, «Rev. Proc. 2015-41: A needed reboot of the IRS Advance Pricing Agreement Process», *Tax management transfer pricing report*, Estados Unidos, Bloomberg BNA, vol. 24, no. 10, 2015.
- YALTI, B., «Turkey. Corporate taxation», en SCHELLEKENS, Marnik (editor), *European Tax Handbook 2015*, 26ª ed., Ámsterdam, IBFD, Global Tax Series, 2015.

ZALASIŃSKI, Adam, «The Principle of Proportionality and (European) Tax Law», en BROKELIND, Cécile (editor), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Ámsterdam, IBFD, 2014.

ZORNOZA PÉREZ, «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español», *Crónica Tributaria*, Madrid, IEF, no. 77, 1996.

## 2. Normativa

### A. España

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el R.D. 304/2004, de 20 de febrero

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Orden HAP/1431/2015, de 16 de julio, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias”.

Resolución de 13 de marzo de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, publicada en el BOE el 15 de marzo de 2013.

#### B. Derecho comparado

BMF 5.10.2006, BStBl. I 2006, “APA Circular” (Alemania)

Circular Informativa 94-4R (Canadá)

Código Fiscal de la Federación (México)

Decreto 3030, de 27 de diciembre de 2013 (Colombia)

Decreto IFZ2001/292M. (Países Bajos)

Ley del Impuesto sobre la Renta (Venezuela)

PS LA 2011/1 (Australia)

Rev. Proc. 2015-41 (Estados Unidos)

Revenue Operational Manual Part 35-02-07 (Irlanda)

Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (Reino Unido)

### 3. *Jurisprudencia*

#### A. España

STS 1475/2016, de 20 de junio de 2016.

STS de 9 de diciembre de 2011.

STS de 19 de enero de 1996.

STS de 12 de abril de 1993.

STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992.

STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992.

STC 76/1990, de 26 de abril de 1990.

STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990.

STC 37/1987, de 26 de marzo de 1987.

STC 126/1987, de 16 de julio de 1987.

STS de 24 de junio de 1986.

STC 18/1984, de 7 de febrero de 1984.

STC 27/1981, de 20 de julio de 1981.

#### B. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STJUE de 21 de septiembre de 1983, Deutsche Milchkontor GMBH (asuntos acumulados C-205 a 215/82),.

STJUE de 1 de abril de 2004, Comisión/Italia (asunto C-99/02).

STJUE de 9 de junio de 2011, Diputación Foral de Vizcaya e.a./Comisión (asuntos acumulados C-465/09P a C-470/09P).

STJUE de 20 de marzo de 1997, Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland (asunto C-24/95), parr. 25. STJUE de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión (asunto C-91/01).

STJUE de 23 de febrero de 2006, Atzani e.a. (asuntos acumulados C-346/03 y C-529/03).